Львівський державний університет внутрішніх справ

НАЗАР ЮРІЙ СТЕПАНОВИЧ

ПРОТИДІЯ ПОРУШЕННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ

Монографія

Львів
2021

УДК 347.734: 342.951
ББК _____
Н 19

Рекомендовано до друку
Вченою Радою Львівського державного університету внутрішніх справ
(протокол № 11 від 31 березня 2021 року)

Рецензенти:

О. І. Безпалова, доктор юридичних наук, професор (Харківський національний університет внутрішніх справ)

І. О. Личенко, доктор юридичних наук, професор (Навчально-науковий інститут права, психології та інноваційної освіти Національного університету «Львівська політехніка»)

І. М. Шопіна, доктор юридичних наук, професор (Львівський державний університет внутрішніх справ)

В. І. Франчук, доктор економічних наук, професор (Львівський державний університет внутрішніх справ)

Назар Ю.С.
Н 19 Протидія порушенням бюджетного законодавства: монографія. Львів: СПОЛОМ, 2021. 453 с.

ISBN _____

У монографії розкрито зміст і особливості протидії порушенням бюджетного законодавства, розроблено теоретико-методологічні підходи до вирішення проблем цієї діяльності та сформовано пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства. Розглянуто систему суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства і застосування ними заходів бюджетно-правового примусу та адміністративної відповідальності. Досліджено діяльність судів як суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства.

Визначено напрями зміни адміністративного та бюджетного законодавства з метою формування цілісного інституту бюджетно-деліктного права, в якому за вчинення бюджетного делікту буде передбачено застосування і правовідновлювальних заходів, і заходів юридичної відповідальності.

Монографія рекомендована для викладачів, науковців, аспірантів, практичних працівників, студентів та курсантів закладів вищої освіти.

ББК _____

ISBN _____

© Назар Ю. С. 2021
© В-во «СПОЛОМ», 2021

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА 5
Розділ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ПРОТИДІЇ ПОРУШЕННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА 10
1.1. Теоретико-методологічні підходи до визначення поняття та змісту порушення бюджетного законодавства ... 10
1.2. Поняття та правовий механізм протидії порушенням бюджетного законодавства 46
1.3. Система протидії порушенням бюджетного законодавства: теоретико-методологічні аспекти 73
Розділ 2. СУБ'ЄКТИ ПРОТИДІЇ ПОРУШЕННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА 101
2.1. Суб'єкти формування державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства 101
2.2. Органи бюджетного контролю як суб'єкти протидії порушенням бюджетного законодавства 117
2.3. Правоохоронні та антикорупційні органи як суб'єкти протидії порушенням бюджетного законодавства 145
2.4. Суди як суб'єкти протидії порушенням бюджетного законодавства 168
2.5. Взаємодія суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства 194
Розділ 3. ЗАХОДИ ПРОТИДІЇ ПОРУШЕННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА 212
3.1. Застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства 212
3.1.1. Поняття та види заходів впливу за порушення бюджетного законодавства 212

3.1.2. Провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства 243
3.2. Застосування заходів адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства…….. .... ……270
3.2.1. Підстави адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства 270
3.2.2. Адміністративно-деліктне провадження у справах про порушення бюджетного законодавства 285
3.3. Адміністративне судочинство у справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства 306
3.3.1. Пред'явлення адміністративного позову та відкриття провадження у справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства 306
3.3.2. Особливості розгляду адміністративних справ, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства 327
Розділ 4. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ПРОТИДІЇ ПОРУШЕННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА 341
4.1. Концептуальні засади формування бюджетно-деліктного права як правової основи протидії порушенням бюджетного законодавства 341
4.2. Проблеми та перспективи удосконалення організації протидії порушенням бюджетного законодавства..... 358
ВИСНОВКИ 373
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 385

ПЕРЕДМОВА

Значне місце з-поміж антисуспільних явищ, що негативно впливають на фінансову безпеку України, займають порушення бюджетного законодавства. Найпоширенішим порушенням є неправомірне використання бюджетних коштів, яке Національна економічна стратегія на період до 2030 року (затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 3 березня 2021 р. № 179) визначає як один із різновидів протиправних посягань (неприпустимих кроків), що становить суттєву перепону в розвитку економіки [1]. Інші порушення бюджетного законодавства доповнюють загрози і посягання на економічні відносини і в сукупності з неправомірним використанням коштів завдають істотної шкоди ефективному функціонуванню публічних фінансів.

Так, у Звіті про результати діяльності Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів за 2020 рік зазначено, що аудиторами цього органу фінансового контролю протягом минулого року на 862 підприємствах, в установах і організаціях виявлено майже 2,8 млрд грн незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі близько 1,8 млрд грн – за операціями з бюджетними коштами. Внаслідок проведених фінансово-контрольних заходів у 23 випадках призупинено бюджетні асигнування, у 293 – зупинено операції з бюджетними коштами та 33 розпорядникам бюджетних коштів зменшено бюджетні призначення (асигнування) на загальну суму понад 11,7 млн гривень. За порушення фінансової дисципліни, бюджетного законодавства, законодавства про закупівлі до адміністративної відповідальності притягнено 1,9 тис.

посадових осіб, загальна сума накладених адміністративних штрафів становила майже 1,7 млн гривень [2].

Наведені нормативні приписи та статистичні дані свідчать не лише про поширеність порушень бюджетного законодавства, а й про важливість (а також певну результативність) протидії їх вчиненню за допомогою застосування державно-примусових заходів, передусім заходів бюджетно-правового примусу та адміністративної відповідальності. Однак протидію цим протиправним діянням у сучасних умовах складно вважати достатньо ефективною, оскільки тенденцій до істотного зменшення порушень бюджетного законодавства, на жаль, не спостерігається, що пояснюється як недосконалістю правового забезпечення, так і недоліками в організації цієї діяльності. Нечіткість та несистематизованість законодавчих норм, застарілість, неузгодженість і відсутність єдиних принципів побудови у підзаконних нормативно-правових актах, постійні зміни системи суб'єктів протидії, їх слабка взаємодія за відсутності координаційного центру та інші негативні явища і процеси зумовлюють необхідність якісно нового підходу до формування державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства. Основою для зміни підходів повинні слугувати поряд із правозастосовною практикою й тенденціями розвитку законодавства і теоретико-методологічні та практичні наукові дослідження.

З огляду на вищезазначене питання комплексного дослідження теоретичних та практичних аспектів протидії порушенням бюджетного законодавства набувають особливої актуальності. Наукове осмислення проблем профілактики порушень бюджетного законодавства, реагування на їх вчинення за допомогою фінансово-правового та адміністративно-правового інструментарію, судового розгляду адміністративних справ, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, сприятиме не лише формуванню цілісного інституту бюджетно-

деліктного права як одного з напрямів оновленої державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства, а й покращенню нормативно-правового та організаційного забезпечення діяльності окремих суб'єктів протидії і підвищенню ефективності правозастосовної практики.

Теоретико-правовий аналіз досліджуваної проблематики ґрунтується на доктринальних працях представників фінансово-правової науки: Л. К. Воронової, І. Б. Заверухи, Л. М. Касьяненко, А. Т. Ковальчука, М. П. Кучерявенка, Т. А. Латковської, А. А. Нечай, О. П. Орлюк, П. С. Пацурківського, Н. Ю. Пришви, Л. А. Савченко, А. І. Теленика та інших, а також науки адміністративного права та процесу: В. Б. Авер'янова, О. М. Бандурки, В. М. Бевзенка, Ю. П. Битяка, В. Т. Білоуса, О. І. Безпалової, І. Л. Бородіна, Н. П. Бортник, З. С. Гладуна, І. П. Голосніченка, Є. В. Додіна, Ж. В. Завальної, І. В. Зозулі, М. В. Коваліва, Т. О. Коломоєць, В. К. Колпакова, А. Т. Комзюка, О. Г. Комісарова, Т. М. Кравцової, В. М. Кравчука, О. В. Кузьменко, І. О. Личенко, Д. М. Лук'янця, Т. П. Мінки, В. Л. Ортинського, О. І. Остапенка, С. В. Пєткова, А. А. Русецького, В. В. Середи, Л. І. Сопільника, А. І. Суббота, О. В. Тильчик, Л. Г. Чистоклєтова, І. М. Шопіної, Х. П. Ярмакі та інших правознавців.

У процесі наукового пошуку враховано дослідження учених, які представляють теорію держави і права, кримінологію, кримінальне право та інші галузі юриспруденції, а також економічну теорію: Р. І. Благути, Т. З. Гарасиміва, В. В. Голіни, І. С. Канзафарової, М. І. Козюбри, О. М. Костенка, М. С. Кельмана, О. М. Литвинова, М. І. Мельника, О. В. Петришина, В. Ф. Піхоцького, О. Ф. Скакун, Т. І. Созанського, Л. М. Стрельбицької, В. І. Франчука, М. В. Цвіка, В.В. Шаблистого та ін.

Спеціальні дослідження окремих аспектів протидії порушенням бюджетного законодавства проводились у

наукових розвідках представників і фінансово-правової, і адміністративно-правової науки. Проблеми правового регулювання бюджетного контролю та відповідальності за бюджетні правопорушення були предметом аналізу О. П. Гетманець, бюджетні правовідносини та їх правова охорона – В. Д. Чернадчука, Л. Т. Черпіцької, М. В. Шевчука, проблеми бюджетної (фінансово-правової) відповідальності як виду юридичної відповідальності були висвітлені Е. С. Дмитренко, А. Й. Іванським, А. М. Касьяненком, І. М. Проць, І. А. Сікорською.

У роботах А. О. Монаєнка та М. В. Занфірова увагу приділено дослідженню бюджетних санкцій, а у працях Ю. О. Ровинського та Д. С. Шутліва – питанням державного примусу у бюджетній сфері. О. А. Музика-Стефанчук і Н. Я. Якимчук розглядали відповідальність за порушення бюджетного законодавства у контексті правового статусу органів публічної влади та розпорядників бюджетних коштів.

О. А. Соколов і В. О. Іванцов досліджували застосування адміністративної відповідальності та інших заходів адміністративного примусу за порушення бюджетного законодавства, А. Б. Дмитрик – особливості адміністративного судочинства у справах щодо оскарження рішення про застосування заходів пливу за порушення бюджетного законодавства, О. В. Герман – адміністративно-правове забезпечення взаємодії суб’єктів протидії порушенням бюджетного законодавства.

Доробок зазначених учених є вагомим внеском у розвиток теоретичних положень концепції протидії деліктності у бюджетній сфері. Однак дослідження протидії порушенням бюджетного законодавства мають фрагментарний характер, що обумовлює потребу комплексного вирішення проблем системної протидії таким порушенням у сучасних умовах.

У монографії на основі аналізу сучасної правової доктрини, положень вітчизняного законодавства та практики його застосування розкрито зміст і особливості протидії

порушенням бюджетного законодавства, розроблено теоретико-методологічні підходи до вирішення проблем цієї діяльності та сформовано пропозиції щодо вдосконалення чинного адміністративного і бюджетного законодавства.

Зміст монографії покликаний сприяти удосконаленню законотворчої діяльності, науково-дослідної роботи та освітнього процесу.

Пропозиції, що висвітлені в монографії, становлять і науковий, і практичний інтерес та можуть бути використані у правотворчості – з метою розроблення і внесення змін до чинних законодавчих та підзаконних правових актів, що регламентують протидію порушенням бюджетного законодавства, а також *у* науково-дослідній діяльності – як підґрунтя для подальшого розроблення проблематики бюджетно-деліктного права. Крім того, висновки, пропозиції та рекомендації можуть бути використані в освітньому процесі – для підготовки підручників і навчальних посібників, а також під час викладання дисциплін «Фінансове право», «Адміністративне право» та «Адміністративний процес» та правозастосовній діяльності – під час планування та реалізації заходів протидії порушенням бюджетного законодавства.

Розділ 1
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ПРОТИДІЇ ПОРУШЕННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

1.1 Теоретико-методологічні підходи до визначення поняття та змісту порушення бюджетного законодавства

У більшості наукових досліджень правників поняття «порушення бюджетного законодавства» аналізується у порівнянні з категорією «бюджетне правопорушення». Єдності щодо співвідношення цих понять серед науковців немає. Одні вважають їх тотожними поняттями та пропонують вживати як синоніми, а інші наголошують на відмінностях у їх змісті.

Ще у 2004 році І. А. Сікорська, аналізуючи норми Бюджетного кодексу України від 26 січня 2001 року (втратив чинність у 2010 році), відзначала, що наш законодавець ототожнює такі поняття, як «бюджетне правопорушення» та «порушення бюджетного законодавства», а визначення бюджетного правопорушення, що містить Бюджетний кодекс України 2001 року, швидше за все можна вважати порушенням бюджетного законодавства [3, с. 8]. У сучасних дослідженнях, в яких аналізуються норми чинного БК України, також висловлюються схожі погляди. Так, Д. С. Шутлів доводить, що «порушення бюджетного законодавства» та «бюджетне правопорушення» категорії тотожні, які слід розглядати як порушення учасником бюджетного процесу встановлених Бюджетним кодексом чи іншим нормативно-правовим актом, що є частиною бюджетного законодавства норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання

та звітування про його виконання [4, с. 177]. Аргументацію щодо тотожності цих понять важко вважати достатньою, адже навівши та розкритикувавши, запропоновані різними науковцями визначення поняття «бюджетне правопорушення» як протиправного, винного, суспільно шкідливого діяння чи порушення компетенційного правообов'язку [5, с. 86-91], автор ототожнив його з законодавчо визначеним поняттям «порушення бюджетного законодавства» як порушення нормативних приписів під час стадій бюджетного процесу.

Інші автори, критикуючи пропозиції щодо введення у законодавство поняття «бюджетне правопорушення», опосередковано визнають їх тотожність, аргументуючи недоцільність закріплення у БК України категорії «бюджетне правопорушення» вже сформульованим на законодавчому рівні поняттям «порушення бюджетного законодавства» [6, с. 38], або ж застосовують одне й інше поняття без наведення аргументів щодо їх тотожності чи розмежування [7; 8]. Такі випадки не сприяють термінологічній єдності у дослідженні порушень бюджетного законодавства. Ще складнішою є ситуація, коли в одній публікації використовуються поняття «порушення бюджетного законодавства», «бюджетне правопорушення», «порушення у сфері бюджетного законодавства», «правопорушення бюджетного законодавства» без визначення їх співвідношення між собою [9].

Ототожненню понять «порушення бюджетного законодавства» і «бюджетне правопорушення» сприяло майже ідентичне їх змістовне наповнення у чинному Бюджетному кодексі України від 8 липня 2010 року [10] та в Бюджетному кодексі України від 26 січня 2001 року [11]. Відповідно до ст. 116 Бюджетного кодексу України від 26 січня 2001 року бюджетним правопорушенням визнавалося недотримання учасником бюджетного процесу встановленого цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи

звіту про виконання бюджету. Різниця по-суті лише у використанні у чинному БК України замість поняття «недотримання» – категорії «порушення» та замість невизначеного за галузевою ознакою поняття «інші нормативно-правові акти» – «бюджетне законодавство». Тобто недоліки законодавчої техніки, зокрема під час конструювання поняття «бюджетне правопорушення» у Бюджетному кодексі України від 26 січня 2001 року, зумовили неоднозначні висновки дослідників бюджетно-деліктних відносин та негативно вплинули на правозастосовну практику.

Більшість науковців пропонують розрізняти поняття «порушення бюджетного законодавства» і «бюджетне правопорушення», при цьому по-різному розглядають їх співвідношення між собою. Н. Я. Якимчук вважає, що поняття «порушення бюджетного законодавства» ширше, оскільки включає в себе бюджетні правопорушення, у тому числі злочини, адміністративні та бюджетні проступки тощо, які вчиняються в бюджетній сфері, а також широке коло порушень, що не мають ознак і складу правопорушення [12, с. 413]. Такої ж думки дотримується і О. В. Дічкова, пропонуючи визначення порушення бюджетного законодавства шляхом уточнення положення ст. 116 БК України від 26 січня 2001 року – «під порушенням бюджетного законодавства слід розуміти недотримання учасником бюджетного процесу встановленого Бюджетним кодексом України та іншими нормативно-правовими актами порядку складання проектів бюджетів, розгляду та прийняття Закону про Державний бюджет України, рішень про місцеві бюджети, виконання бюджету, внесення змін до Закону про Державний бюджет, підготовки та розгляду звіту про виконання бюджету і прийняття рішень щодо нього» [13, с. 450]. Уперше таке визначення було сформульовано І. А. Сікорською, яка звернула увагу на доцільність уточнення законодавчого визначення шляхом зазначення складання саме проектів бюджетів (відповідно до

назви стадії бюджетного процесу), а не складання бюджетів [14, с. 16]. Така позиція видається обґрунтованою і її можливо застосувати й щодо інших стадій бюджетного процесу. Адже бюджет отримує свій правовий статус (з можливістю відповідно використання у правозастосовній практиці) після затвердження проекту бюджету у встановленому БК України та іншими нормативно-правовими актами порядку. Тому у визначенні порушення бюджетного законодавства доцільно зазначити про складання, розгляд, затвердження не бюджету, а проекту бюджету, шляхом внесення відповідних змін до ст. 116 БК України.

І. А. Сікорська також уточнила існуюче на той час поняття бюджетного правопорушення як винного, протиправного діяння фізичної та юридичної особи, що виражається в порушенні норм бюджетного права, за яке передбачена цивільна, дисциплінарна, адміністративна, кримінальна та фінансово-правова відповідальність [3, с. 5].

Інші висновки зробили Б. Деревянко та Д. Острий, аналізуючи ці твердження І. А. Сікорської та норми БК України. Зокрема, було відзначено, що поняття «порушення бюджетного законодавства» є більш вузьким і конкретним порівняно з поняттям «бюджетного правопорушення», а поняття останнє виглядає більш широким і є, скоріше, доктринальним – таким, що більшою мірою задовольняє інтереси теорії і навчального процесу під час вивчення фінансово- та бюджетно-правових дисциплін. І саме тому цей більш вузький термін «порушення бюджетного законодавства» був обраний законодавцем для вирішення практичних завдань [15, с. 147-148].

А. О. Монаєнко, пропонуючи розмежовувати терміни «порушення бюджетного законодавства» та «бюджетне правопорушення» (вважає, що положення ст. 116 БК України складно використовувати як визначення бюджетного правопорушення), визначає останній термін (виходячи з аналізу юридичної природи заходів впливу за порушення

бюджетного законодавства відповідно до БК України) як протиправне, винне, суспільно небезпечне діяння, яке полягає в неналежному виконанні учасником бюджетних відносин закріплених нормами бюджетного законодавства обов'язків, за яке застосовуються уповноваженими на це органами публічної влади бюджетно-правові санкції [16, с. 154, 160]. Тобто, на відміну від інших авторів А. О. Монаєнко у визначенні бюджетного правопорушення, зазначаючи його ознаки, наголошує на застосуванні бюджетно-правових санкцій, а не адміністративної, кримінальної чи цивільної відповідальності.

Е. С. Дмитренко проблему поєднання у визначенні «бюджетне правопорушення» і ознак делікту, і видів санкцій за його вчинення пропонує вирішувати шляхом вузького та широкого значення цього поняття. Так, у вузькому значенні бюджетне правопорушення це – протиправне, винне, суспільно небезпечне діяння (дія або бездіяльність) учасника бюджетної діяльності, що порушує встановлений БК України та іншими нормативними актами порядок її здійснення, і за яке передбачено фінансово-правову відповідальність, а у широкому – таке ж діяння цього ж суб'єкта, але за яке передбачено цивільну, дисциплінарну, адміністративну, кримінальну та фінансово-правову відповідальність [17, с. 290].

На нашу думку, основою для визначення теоретичних конструкцій повинні слугувати чинні нормативно-правові акти, адже саме їх беруть до уваги під час правозастосування. Зміна законодавчих норм беззаперечно впливає й на зміст теоретичних досліджень, зокрема й на дослідження таких понять як «порушення бюджетного законодавства» та «бюджетне правопорушення». З цієї точки зору цікавою є еволюція поглядів на значення та співвідношення цих понять у роботах О. П. Гетманець. Авторка протягом тривалого часу у зв'язку з ґрунтовним дослідженням бюджетного контролю звертала увагу на протиправні прояви у бюджетній сфері та застосування заходів примусу за вчинення порушень

бюджетного законодавства. Беручи за основу чинні на той час редакції БК України від 26 січня 2001 року, КУпАП, КК України, в яких містилися різні терміни учена пропонувала визначити в БК України поняття «порушення бюджетного законодавства». При цьому, відзначаючи, що термін «бюджетне правопорушення» більш точно відповідає змісту, оскільки у запропонованих в БК України видах визначається саме його сутність, і для спрощення розгляду результативності бюджетного контролю доцільно використовувати поняття «бюджетне правопорушення» [18, с. 190].

У 2013 році авторка зазначала, що укладачі Бюджетного кодексу України невипадково обрали (зважаючи на те, що далеко не у кожній галузі права може міститися інститут правопорушення) більш широкий за змістом термін порушення бюджетного законодавства, під яким розуміється невиконання або неналежне виконання норми чи норм, зосереджених у джерелах бюджетного права. І як висновок констатувала, що «нині немає жодних законодавчих підстав навіть для вживання терміна «бюджетне правопорушення» на теоретичному рівні, не кажучи вже про його застосування на практиці» [19, с. 33].

У пізніших працях О. П. Гетманець відзначено, що перелік випадків порушень бюджетного законодавства та встановлені ст. 117 БК України заходи впливу за ці порушення як підстава до застосування переважно фінансових заходів, зумовлюють встановлення поняття «бюджетне правопорушення», яке відрізняється від поняття «порушення бюджетного законодавства». При цьому підтримано позицію, відповідно до якої перше поняття охоплюється другим, і друге є ширшим за суттю, оскільки включає не суто фінансові чи бюджетні правопорушення, а інші галузеві правопорушення у сфері фінансів і бюджету (адміністративні порушення, злочини, бюджетні проступки) [20, с. 199, 200].

Ширшим вважає поняття «порушення бюджетного законодавства» й А. М. Касьяненко, відзначаючи, що

бюджетне правопорушення характерне для порушення саме бюджету, за яке має застосовуватися фінансова відповідальність. А щодо порушення бюджетного законодавства, то автор критикує дефініції, запропоновані на основі законодавчого визначення, вважаючи, що такі неповні визначення обмежують об'єкт порушення бюджетного законодавства лише спрямованістю на порядок здійснення бюджетного процесу. Як висновок пропонується порушення ж бюджетного законодавства розуміти як протиправне, суспільно шкідливе, умисне діяння учасника бюджетного процесу, що посягнуло на фінансові інтереси держави та територіальних громад, які охороняються законом [21, с. 47, 49]. На жаль, із подальших досліджень автора важко зробити висновок чи охоплюється цим поняттям адміністративні та кримінальні правопорушення, чи лише бюджетні, та й виокремлення такої ознаки порушення бюджетного законодавства як умисність діяння є дискусійним.

Таким чином, в юриспруденції не сформувалося єдиного підходу ні щодо поняття порушення бюджетного законодавства, ні щодо його обсягу, ні щодо співвідношення з іншими схожими категоріями, передусім з терміном «бюджетне правопорушення». На нашу думку, слід погодитися з позицією авторів, дослідження яких ґрунтуються на законодавчій нормі, відповідно до якої порушенням бюджетного законодавства визнається порушення учасником бюджетного процесу встановлених Бюджетним кодексом України чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання (ст. 116 БК України). Тобто обсяг цього поняття охоплює конкретні протиправні діяння учасника бюджетного процесу, передбачені ст. 116 БК України – включення недостовірних даних до бюджетних запитів, порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання; порушення порядку або термінів подання і затвердження

паспортів бюджетних програм; нецільове використання бюджетних коштів тощо. За такі діяння БК України передбачає застосування заходів державного примусу – зупинення операцій з бюджетними коштами, призупинення бюджетних асигнувань, повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету та інших.

Йдеться про те, що законодавець терміном «порушення бюджетного законодавства» визначив коло протиправних діянь розпорядника, одержувача чи іншого учасника бюджетного процесу, за які застосовуються заходи бюджетно-правового впливу, а не притягуються до відповідальності фізичні особи – представники учасника бюджетного процесу чи юридичні особи – учасники цивільного (господарського) обороту. Положення статті 121 БК України, яка хоча й має назву «Відповідальність за порушення бюджетного законодавства» не суперечать цим висновкам. У частині 1 цієї статті визначено, що посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законом. Очевидно, що законодавець розмежовує вчинення порушення бюджетного законодавства (воно уже відбулося – допущене з вини посадових осіб) учасником бюджетного процесу та відповідальність певних фізичних осіб, нормативною підставою притягнення до якої є не вчинення порушення бюджетного законодавства, передбаченого БК України, а скоєння адміністративного, кримінального чи іншого делікту, передбаченого відповідним законом (КК України, заподіяння шкоди, яку відшкодовують на підставі Цивільного кодексу України тощо). Таке ж смислове навантаження несе й частина 2 цієї статті, в якій наголошено, що порушення бюджетного законодавства вчиняється розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів, а також конкретизовано коло осіб, яких залежно від характеру вчинених ними діянь може бути притягнено до відповідальності згідно з тими ж законами України

(КК України, КУпАП тощо) – керівника чи інших відповідальних посадових осіб.

Іншим законодавчим актом, який оперує поняттям «порушення бюджетного законодавства» є КУпАП. Стаття 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства» передбачає накладення адміністративного стягнення у вигляді штрафу на посадових осіб за включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань; порушення вимог БК України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати; порушення вимог БК України щодо виділення коштів з резервного фонду бюджету та інші порушення, які співпадають із порушеннями, вказаними у ст. 116 БК України. У дослідженнях адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства неодноразово наголошувалось на важливому значенні для притягнення посадових осіб до цього виду відповідальності приписів БК України, зокрема ст. 116 цього кодексу. Зважаючи на те, що перелік порушень, наведений у КУпАП базується на статті 116 БК України [22, с. 144] та охоплюються диспозиціями норм п.п. 1, 9-16, 20, 22-30, 37, 38 цієї статті БК України [23, с. 21], чітке з’ясування змісту юридичних ознак, закріплених у ст. 164-12 КУпАП складів правопорушень, необхідно здійснювати крізь призму норм Бюджетного кодексу України [23, с. 22]. Також відзначалася й виняткова роль адміністративно-правового інструментарію, що пояснюється тим, що саме у нормах КУпАП передбачено переважаючу більшість діянь, які відповідно до фінансового законодавства визнаються бюджетними правопорушеннями [24, с. 98]. Тобто законодавець установив вчинення одних і тих ж діянь підставою для застосування заходів бюджетно-правового примусу та заходів адміністративної відповідальності, визначивши їх через термін «порушення

бюджетного законодавства». Звичайно ж відповідно до чинного законодавства порушення бюджетного законодавства у розумінні ст. 116 БК України та адміністративне правопорушення, передбачене ст. 164-12 КУпАП, поняття не тотожні – не співпадають як ознаки, так і склад відповідних деліктів (караність, суб'єкт, суб'єктивна сторона тощо). Також сам підхід законодавця до визначення різних деліктів одним терміном важко вважати таким, що повністю відповідає вимогам законотворчої техніки. Крім того, виникає питання щодо віднесення до порушень бюджетного законодавства кримінальних правопорушень, які законодавець безпосередньо такими порушеннями не називає, але за своєю суттю вони є найбільш суспільно небезпечними деліктами у бюджетній сфері. Однак, сучасний стан законодавства саме такий, що зумовлює використання поняття «порушення бюджетного законодавства» як для позначення діянь, передбачених ст. 116 БК України, так і адміністративного правопорушення, передбаченого ст. 164-12 КУпАП.

Ці законодавчі приписи дають можливість досліджувати різні види деліктів в межах єдиної правової структури за однаковими критеріями, аналізувати спільні та відмінні риси, упорядковуючи їх відповідно до загальних засад цієї структури. Це в подальшому може слугувати підґрунтям формування цілісного інституту бюджетно-деліктного права, в якому за порушення бюджетного законодавства буде передбачено застосування не лише примусових заходів запобігання, забезпечення чи припинення, але й заходів відповідальності.

Таким чином, беручи за основу використання на законодавчому рівні поняття «порушення бюджетного законодавства», його доцільно вважати порушенням встановлених Бюджетним кодексом України чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження проекту бюджету, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання, за яке передбачено

застосування до учасників бюджетного процесу заходів бюджетно-правового примусу, а до їх посадових осіб – адміністративної відповідальності.

Вважаємо, що поняття «порушення бюджетного законодавства» за сучасного стану нормативно-правового регулювання має, передусім, практичне значення (хоча як було відзначено вище може використовуватися й для створення теорії правового регулювання бюджетно-деліктних відносин). Саме у діяльності правозастосовних суб'єктів це поняття має бути найбільш вживаним, порівняно з іншими схожими термінами – бюджетне правопорушення та бюджетний проступок.

Останні два терміни є важливими для теоретичного узагальнення та розмежування окремих видів деліктних проявів у бюджетній сфері. На нашу думку, поняття «бюджетне правопорушення» слід використовувати як узагальнюючий термін, який включає кримінальні правопорушення (злочини), адміністративні, дисциплінарні, цивільні правопорушення у сфері бюджету, а також бюджетні проступки, за які передбачено застосування заходів бюджетно-правового примусу. Категорія «бюджетне правопорушення» має, передусім, теоретичне значення. Адже, як неодноразово відзначалося у фінансово-правових наукових дослідженнях введенню у правовий обіг та правозастосовну практику цієї категорії перешкоджало те, що у теорії права нині визнаним є існування обмеженого кола видів юридичної відповідальності, підставою кожного з яких називається відповідний галузевий вид правопорушення [25, с. 205; 19, с. 33].

Крім того, такому трактуванню бюджетного правопорушення сприяє загальнотеоретичні та галузеві дослідження співвідношення правопорушення і проступку, а також новітні тенденції правового регулювання проступків в українському праві. У багатьох працях поняття правопорушення та проступок використовуються як тотожні терміни, що зумовлено як сформованою ще за радянських

часів доктриною ототожнення проступків з адміністративними правопорушенням, так і чинними нормами законодавчих актів. Зокрема, ч. 1 ст. 9 КУпАП сформульована так «Адміністративним правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність …». А щодо радянської доктрини правопорушень, то як слушно відзначає С. В. Пєтков, за старої радянської системи правопорушення були хибно поділені на дві великі групи: 1) злочини (і сюди віднесені ті дії, які в інших країнах не караються настільки жорстоко, як в країнах пострадянського простору), та 2) адміністративні правопорушення, які по своїй суті не є управлінськими (адміністративними), а є проступками, що вчиняються в різних сферах суспільно-економічного життя, і також не розглядаються в судовому порядку [26, с. 131].

Однак сучасна українська правова наука, яка усе активніше використовує надбання європейської та північноамериканської юриспруденції, а також досягнення вітчизняного мовознавства ці поняття не розглядає як синоніми. В. М. Бевзенко на підставі лінгвістичного аналізу понять порушення (відхилення від правил, відступ від законів; порушувати – робити, що-небудь всупереч наказові, закону) [27, с. 597-598] та проступок (вчинок, що порушує які-небудь норми, правила поведінки, загальноприйнятий порядок; провина) [27, с. 817] пропонує розмежовувати їх як загальне (порушення) і окреме (проступок). При цьому порушення – це недотримання системи правил, тоді як проступок – невиконання певного виду конкретно визначеної норми, правила поведінки [28, с. 201].

Найбільш активно формують теорію розмежування правопорушень та проступків представники науки адміністративного права. В. К. Колпаков відзначає, що «адміністративний проступок» і «адміністративне правопорушення» мають різний генезис [29, с. 26], а подолання фактично існуючої науково-теоретичної кризи у

адміністративно-деліктному праві має починатися з поглиблення наукового осмислення цих правових категорій з подальшим формуванням, по-перше, доктрини адміністративного (управлінського) правопорушення; по-друге, доктрини адміністративного проступку (делікту) [30, с. 225]. Дослідники цих правових категорій відзначають, що адміністративне правопорушення за своєю сутністю є набагато ширшим, ніж адміністративний проступок, тому що включає в себе всі діяння, що порушують встановлений законом (у широкому його розумінні) порядок реалізації прав, свобод та інтересів, а також здійснення обов'язків [31, с. 46] або ж усі протиправні дії, що мають місце у сфері публічного управління [32, с. 85], будь-яке порушення норм адміністративного права [33, с. 13].

Ще одним поштовхом до активізації дослідження співвідношення категорій правопорушення та проступок було спочатку зазначення в Концепції реформування кримінальної юстиції України (затверджена Указом Президента України від 8 квітня 2008 року № 311/2008), що з метою гуманізації кримінального законодавства певну частину злочинів необхідно б було трансформувати в кримінальні (підсудні) проступки, обмежити сферу застосування покарань, пов'язаних із позбавленням волі, замінивши їх, наприклад, штрафними санкціями та визначення які саме протиправні діяння слід віднести до кримінальних проступків [34], а пізніше внесення змін до Кримінального та Кримінально-процесуального кодексів України шляхом закріплення поняття «кримінальний проступок». Відповідно до ч. 2 та 1 ст. 12 КК України у редакції від 22 листопада 2018 року кримінальним проступком є передбачене КК України діяння (дія чи бездіяльність), за вчинення якого передбачене основне покарання у виді штрафу в розмірі не більше трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або інше покарання, не пов'язане з позбавленням волі. Кримінальні

правопорушення поділяються на кримінальні проступки і злочини [35].

Таким чином, в українській юриспруденції та законодавстві поступово формується доктрина деліктного права, відповідно до якої правопорушення як неправомірне (протиправне, те, що суперечить закону) суспільно-небезпечне або суспільно-шкідливе, винне діяння (дія чи бездіяльність) [26, с. 132] є загальним поняттям, яке включає в себе злочини та проступки. Відповідно до цієї доктрини пропонуємо розрізняти й поняття «бюджетне правопорушення» та «бюджетний проступок».

Термін «бюджетний проступок» в фінансово-правових дослідженнях не новий. О. В. Дічкова та О. П. Гетманець згадують його у зв'язку з розкриттям змісту бюджетного правопорушення [13, с. 450; 20 , с. 199], Н. В. Туркіна та Е. С. Дмитренко – у межах класифікації цих же порушень [36, с. 180; 17, с. 301], а Д. С. Шутлів, відзначаючи, що чинне бюджетне законодавство не вживає термін «проступок», наголошує, що за загальним правилом бюджетне правопорушення і є бюджетним проступком [4, с. 88, 87]. Інших характеристик бюджетного проступку у цих дослідженнях не наведено.

Більше уваги приділено бюджетним проступкам у дисертаційному дослідженні Н. Я. Якимчук, яка на підставі аналізу норм БК України від 26 січня 2001 року (в якому містилося поняття «бюджетне правопорушення»), запропонувала бюджетний проступок розглядати як елемент бюджетного правопорушення, за вчинення якого наступає саме бюджетно-правова відповідальність [12, с. 413]. Також було наголошено на необхідності кодифікувати в БК України тільки коло основних бюджетних проступків із вказівкою на захід бюджетно-правової відповідальності, який буде застосовано в разі їх вчинення, а щодо інших таких проступків – «лише вказати їх основні групи, дотримуючись як пріоритетного напряму визнання діяння бюджетним

правопорушенням не шляхом визначення його відповідності встановленому в законі формальному складу, а шляхом визначення наявності в діянні фактичних ознак бюджетного правопорушення» [12, с. 414]. Не зменшуючи позитивної ролі спроб використання та дослідження у наукових працях поняття «бюджетний проступок», необхідно відзначити, що ці праці лише або містять вказівку на можливість його використання (без ґрунтовного аналізу значення та змісту), або базуються на нормах, що уже втратили чинність. Це актуалізує питання дослідження бюджетного проступку як підстави застосування заходів бюджетно-правового примусу за чинним законодавством та як одного з ключових елементів побудови цілісного інституту бюджетно-деліктного права у майбутньому.

Основні змістовні характеристики правопорушення (делікту) розкривають, передусім, за допомогою аналізу його ознак. Оскільки правопорушенням вважають протиправне, винне, соціально шкідливе діяння (дія чи бездіяльність) деліктоздатної особи, яке тягне за собою юридично визначені для правопорушника негативні наслідки [37, с. 359] (юридичну відповідальність згідно з чинним законодавством) [38, с. 432], то ознаками правопорушення визнають: протиправність діяння (дії чи бездіяльності), шкідливість (а щодо кримінальних правопорушень – суспільну небезпечність), винуватість, караність. Ці ознаки доцільно взяти за основу й під час аналізу бюджетного проступку як одного із видів правопорушень.

Протиправність бюджетних проступків полягає у тому, що вони порушують правові норми (а не будь-які інші), закріплені у бюджетному законодавстві. В. К. Колпаков вважає протиправність онтологічною ознакою адміністративного проступку (ознака події, яка трапилась у матеріальному світі та яка, за відповідних умов, може бути розцінена як проступок), яка фіксується у перших документах, що описують діяння [30, с. 179]. Щодо бюджетних проступків, то протиправність фіксується у протоколі про порушення

бюджетного законодавства чи в акті ревізії. Фіксується вона шляхом зазначення конкретних положень законодавчих або інших нормативно-правових актів, які було порушено. До прикладу, вказання цих даних у протоколі про порушення бюджетного законодавства є обов'язковими в силу приписів п. 3 Порядку складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства [39].

Однак, варто врахувати, якщо за загальним правилом протиправність правопорушення означає передбачення його в нормі відповідного деліктного законодавства [40, с. 46-47], то сучасне бюджетно-деліктне законодавство лише частково відповідає цьому правилу. Так, бюджетні проступки, передбачені в п.п. 1-39 ч. 1 ст. 116 БК України, безумовно, характеризуються протиправністю, оскільки їх вчинення порушує норми регулятивного бюджетного законодавства (тобто законодавства, що регулює бажаний (допустимий) для держави і суспільства стан суспільних відносин у бюджетній сфері), а їх опис у БК України визначено як «порушення бюджетного законодавства». Що ж до визначення протиправності інших бюджетних проступків, які можуть бути кваліфіковані як такі на підставі п. 40 ст. 116 БК України – «інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу», то виникає, як мінімум, дві проблеми. Перша – у БК України чи іншому правовому акті бюджетного законодавства повинно бути передбачено:

– обов'язок учасника бюджетного процесу здійснювати певну діяльність;

– норму, яка визначає які конкретні дії чи бездіяльність будуть вважатися порушенням. Тобто у бюджетному законодавстві повинно бути закріплено і регулятивну, і охоронну норми.

Друга проблема – визначення нормативно-правових актів бюджетного законодавства, порушення приписів яких тягне за собою застосування заходів бюджетно-правового примусу, а також на рівні яких актів бюджетного законодавства

встановлюється діяння, яке може бути кваліфіковано як бюджетний проступок. Стаття 4 БК України передбачає **с**клад бюджетного законодавства – Конституція України; Бюджетний кодекс України; Бюджетна декларація; закон України про Державний бюджет України; інші закони, що регулюють бюджетні відносини, передбачені статтею 1 БК України; нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України, прийнятих на підставі і на виконання БК України та інших законів України, що належать до бюджетного законодавства; нормативно-правових актів органів виконавчої влади, прийнятих на підставі і на виконання БК України, інших законів України та нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України, що належать до бюджетного законодавства; прогнозів місцевих бюджетів; рішень про місцевий бюджет; рішень органів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування, прийнятих відповідно до цього Кодексу, нормативно-правових актів, що належать до бюджетного законодавства. Тобто до бюджетного законодавства БК України зараховує Конституцію України, закони України, підзаконні нормативно-правові акти як загальнодержавного, так і місцевого рівня (у тому числі рішення про місцевий бюджет), а також планово-прогностичні бюджетні документи – Бюджетну декларацію та прогнози місцевих бюджетів. Таке нормативне закріплення зумовлює визначення сутності категорії «бюджетне законодавство» у широкому розумінні – як систему всіх нормативних юридичних актів держави, що включає, крім законів, й інші види актів (постанови, укази, накази та ін.) [41, с. 175]. Науковці підтримують цю думку як в дослідженнях, предметом яких є становлення та розвиток бюджетного законодавства [42, с. 191], так і в працях, в яких бюджетне законодавство розглядається у контексті фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства [21, с. 39], бюджетного контролю та удосконалення нормативно-правових актів, «оскільки простежується

збільшення кількості бюджетних порушень від недосконалості правових орієнтирів» [43, с. 70].

У теорії держави та права відзначається, що широке розуміння терміну «законодавство» сприяє перебільшенню ролі підзаконних актів, а при вирішенні конкретної ситуації підзаконний акт може встановлювати такі правила, які фактично обмежують сферу застосування норм закону і таким чином унеможливлюють реалізацію певних прав окремими особами. Крім того, віднесення до поняття «законодавство» як законів, так і підзаконних нормативно-правових актів применшує роль закону, ставить реалізацію закону в залежність від виконання вимог підзаконного акта [41, с. 175].

Ці міркування актуальні й щодо бюджетного законодавства. Окрім цього, широке трактування бюджетного законодавства має певні недоліки для використання у практичній діяльності щодо застосування заходів бюджетно-правового примусу. По-перше, значний масив нормативно-правових актів як загальнодержавних, так і місцевих, значно ускладнює, а в певних випадках практично унеможливлює кваліфікацію діяння учасника бюджетного процесу як правомірне чи протиправне. Адже імперативність бюджетних правовідносин (суб'єкти не можуть вільно діяти на власний розсуд, а лише виконують вказівки держави) зумовлює те, що протиправними, як підкреслює І. А. Сікорська, є діяння, які не лише порушують заборони, зазначені в законі чи підзаконному нормативному акті, але й діяння у формі невиконання покладених на учасників бюджетного процесу обов'язків [14, с. 20]. Відповідні обов'язки можуть бути зазначені у будь-якому підзаконному нормативно-правовому акті (особливо прикметно – у відомчих актах, що визначають порядок проведення внутрішнього аудиту, ведення бюджетно-кошторисної документації тощо, та стосуються лише суб'єктів, підпорядкованих певному головному розпоряднику або ж у місцевих нормативно-правових актах), належним чином не сформульовані чи не доведені до уповноважених осіб

бюджетних установ, або ж такими, що суперечать один одному. Однак, широке трактування поняття «бюджетне законодавство» дає можливість застосувати заходи бюджетно-правового примусу, посилаючись на п. 40 ст. 116 БК України. По-друге, частина правових актів, що входить до складу бюджетного законодавства не містить конкретних обов'язків чи заборон, які учасники бюджетного процесу могли б не виконати чи порушити. Так, позитивно оцінюючи перехід на підставі програмно-цільового методу до застосування середньострокового бюджетного планування (в межах якого здійснюється складання Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету), необхідно відзначити, Бюджетна декларація хоча й вважається офіційним документом та оформлюється постановою Кабінету Міністрів України, однак нормативних приписів у класичному розумінні не містить. Як відзначають у публікаціях, Бюджетна декларація на 2022-2024 роки нагадує традиційну «пояснювальну записку», що супроводжує кожен проект Закону про державний бюджет на наступний рік. Значна частина документу присвячена опису макросередовища, ключових показників макропрогнозу та бюджетних показників [44]. Це ж стосується й прогнозів місцевих бюджетів. Тобто ці складові бюджетного законодавства у силу своєї специфіки слугують для прогнозування та забезпечення стабільності бюджетних правовідносин, створюють «передумови для забезпечення сталості впроваджуваних бюджетних програм» [45, с. 140], а також є основою для складання проекту Державного бюджету України (місцевого бюджету), а не для закріплення протиправних діянь з подальшою можливістю застосування заходів бюджетно-правового примусу.

Таким чином, визначення нормативно-правових актів бюджетного законодавства, порушення приписів яких тягне за собою застосування заходів бюджетно-правового примусу, є ускладненим, зважаючи на широке трактування законодавцем поняття «бюджетне законодавство». Ця ситуація зумовлює й

можливість практичного встановлення діяння, яке буде кваліфікуватися як бюджетний проступок, на рівні загальнодержавного (у тому числі відомчого) чи місцевого підзаконного нормативно-правового акту. Такий стан речей не лише не сприяє дотриманню єдиних підходів та формуванню єдиних принципів застосування заходів бюджетно-правового примусу, але й надає можливість головним розпорядникам бюджетних коштів та місцевим органам публічної адміністрації зловживати правом встановлення протиправних діянь у бюджетній сфері.

На нашу думку, у бюджетно-деліктних відносинах бюджетне законодавство повинно трактуватися як система саме законів України, а не включати інші нормативно-правові акти. Це дозволить закріпити протиправність як ознаку бюджетного делікту на одному, вищому (порівняно з підзаконними правовими актами) рівні – законодавчому, що в подальшому слугуватиме основою для розроблення єдиного закону (кодексу), в якому буде визначено вичерпний перелік бюджетних проступків. У сучасних умовах для практичної реалізації закріплення протиправності діяння у нормах законів України необхідно внести зміни до п. 40 ст. 116 БК України, виклавши її у такій редакції: «40) інші випадки порушення бюджетного законодавства, визначені у законах».

На необхідність визначення саме на рівні закону протиправних діянь, за які застосовуються заходи державного примусу підкреслюється і в рішеннях Конституційного Суду України. Так, у рішенні Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний Банк» щодо офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частин першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб), в якому досліджувалися питання регулювання законами засад цивільно-правової відповідальності, підстав

кримінальної, адміністративної та дисциплінарної відповідальності, відзначено, що Конституція України встановила, що склад правопорушення як підстава притягнення особи до юридичної відповідальності та заходи державно-примусового впливу за його вчинення визначаються виключно законом, а не будь-яким іншим нормативно-правовим актом [46].

Протиправність тісно пов'язана з іншою ознакою – шкідливістю бюджетного проступку. Як влучно відзначив В. К. Колпаков щодо адміністративних проступків, протиправність у теорії адміністративного права являє собою юридичне вираження суспільної небезпеки і шкідливості. Вона означає, по-перше, що діяння, яке є шкідливим і суспільно небезпечним для охоронюваних адміністративно-деліктними нормами відносин, оголошується законодавцем забороненим; по-друге, діяння, яке офіційно, у відповідному нормативному акті, оголошене законодавцем забороненим є шкідливим і суспільно небезпечним [30, с. 184]. Це твердження справедливо й щодо бюджетних проступків, однак слід враховувати саме шкідливість, а не суспільну небезпечність цих проступків.

У наукових працях уже багато років ведеться дискусія щодо шкідливості чи суспільної небезпечності проступків. Найбільше напрацювань щодо цього питання міститься в адміністративно-правових дослідженнях [47; 48; 49; 50; 51; 52; 53]. Останнім часом також представники кримінально-правової науки звертають увагу на ці ознаки правопорушення у зв'язку з пошуком місця кримінального проступку у системі кримінальних правопорушень та інших проступків [54; 55; 56; 57; 58]. Загалом наукові підходи щодо шкідливості чи суспільної небезпечності проступків поділяються на такі, що визнають: 1) лише суспільну небезпечність усіх проступків; 2) лише шкідливість усіх проступків; 3) суспільну небезпечність окремих проступків, інші ж – шкідливі; 4) поєднання у проступку як суспільної небезпечності (гносеологічна ознака),

так і шкідливості (онтологічна ознака) [59, с. 157]. Остання точка зору має важливе значення для дослідження теоретико-правових аспектів бюджетних проступків і може слугувати основою для розроблення концепції цих порушень у філософсько-правовому вимірі, однак для практичного застосування у сучасних умовах слушною видається думка Ю. П. Битяка щодо шкідливості усіх проступків, крім кримінальних. Так, науковець вважає, що злочин і кримінальний проступок – суспільно небезпечні діяння, але різного ступеня, а адміністративний проступок – це шкідливе діяння, як і всі інші проступки, крім кримінального. Це не дає можливості визначення суті і змісту поняття суспільної небезпеки, але дозволяє два названих види кримінально-караних деліктів відмежувати від третього – адміністративного проступку. У Кодексі про адміністративні правопорушення і законах, що встановлюють відповідальність за правопорушення (проступки) в окремих галузях діяльності, мова йде про шкідливість діяння, а не про суспільну небезпечність [53, с. 94, 98].

Такі висновки підтверджуються й дослідженнями представників теорії права. Так, О. Ф. Скакун вважає, що проступками є суспільно шкідливі протиправні винні діяння [37, с. 341], а С. М. Олейников відзначає, що проступки шкодять суспільству, але не є небезпечними для нього [37, с. 367]. У фінансово-правових працях хоча й наголошується, що діяння, що порушують норми фінансового права, завдають шкоди нормальній фінансовій діяльності держави та місцевого самоврядування [21, с. 49], однак поняття «шкідливість» та «суспільна небезпечність» вживаються як однопорядкові – без акцентування на різниці у їх змісті [36, с. 180; 60 с. 28, 33].

Суть суспільної шкідливості полягає в об’єктивній здатності бюджетних проступків негативно впливати на соціальну дійсність, порушувати впорядкованість системи суспільних відносин, деформувати і дезорганізовувати

правопорядок у бюджетній сфері, що в кінцевому результаті може призвести до «створення соціальної напруженості та фінансової кризи» [17, с. 287]. Зміст як визначальна сторона шкідливості діяння є сукупністю і єдністю негативних властивостей тих реально існуючих об'єктивних і суб'єктивних чинників, які утворюють порушення бюджетного законодавства як певну антисоціальну систему. Формою існування і вираження змісту шкідливості є сама структура проступків, що негативно впливають на розвиток бюджетних правовідносин. Тому під шкідливістю бюджетних проступків слід розуміти певний антисоціальний стан бюджетних проступків обумовлений всією сукупністю їх негативних властивостей і ознак, що містить в собі реальну можливість заподіяння шкоди охоронюваним законом бюджетним правовідносинам [24, с. 54].

Протиправність та шкідливість притаманна певному діянню, яке може бути дією чи бездіяльністю. Саме за діяння, а не за думки, бажання чи інші подібні прояви психічної діяльності [61, с. 352] наступає покарання. У ст. 116 БК України прикладами протиправних шкідливих дій є: нецільове використання бюджетних коштів; прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій; взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених БК України чи законом про Державний бюджет України; розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог БК України, а бездіяльності – порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання; порушення вимог БК України щодо розроблення і забезпечення головними розпорядниками бюджетних коштів затвердження порядків використання бюджетних коштів; порушення встановлених термінів доведення документів про обсяги бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня або одержувачів бюджетних коштів;

порушення встановлених порядку або термінів подання фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ тощо.

Ще однієї ознакою бюджетного проступку вважається винуватість. У загальнотеоретичних правових і правничо-лінгвістичних дослідженнях пропонують в українській юридичній мові віддавати перевагу юридичним термінам «вина», «провина», «винуватість», оскільки «винуватість» пов'язана з відповідальністю за вчинене правопорушення, «винність» же – наявність вини [62, с. 13, 12]. Представники фінансово-правової науки, вживаючи як один, так й інший термін, відзначають, що питання про винуватість як ознаку бюджетного проступку є одним з найбільш дискусійних [63, с. 121; 9 , с. 20]. Зумовлюється це як тим, що у БК України відсутнє закріплення вини як підстави застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, так і тим, що на практиці для застосування цих заходів достатньо довести наявність об'єктивної сторони порушення, передбаченого у ст. 116 БК України, а суб'єктивна сторона не є обов'язковою для доведення відповідно до принципу «презумпції винуватості суб'єкта фінансово-правової відповідальності» [64, с. 250]. Як відзначає О. В. Дічкова, відповідно до поглядів окремих учених суб'єктивної сторони для порушення бюджетного законодавства не існує, як по відношенню до фізичної особи, так і по відношенню до юридичної особи. Вина в ряді випадків при застосуванні заходів примусу (попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства та ін.) не має значення, в зв'язку з тим, що дані санкції являються заходами примусу, що застосовуються власником – державою для відшкодування нанесених йому збитків [13, с. 451]. Частково підтримуючи цю думку, необхідно відзначити, що не усі заходи бюджетно-правового примусу не містять елементів юридичної відповідальності. Якщо ж такі є, то вину учасника бюджетного процесу у вчиненні бюджетного проступку враховувати необхідно, і відповідно досліджувати суб'єктивну

сторону делікту. Однак, відповідно до чинного законодавства це стосується лише окремих бюджетних проступків, за вчинення яких передбачені заходи примусу правовідновлювального характеру

Таким чином, стан сучасного бюджетного законодавства та правозастосовна практика не дає підстав вважати, що винуватість притаманна усім бюджетним проступкам, зазначеним у ст. 116 БК України. Але винуватість є невід'ємною ознакою як правопорушення в цілому, так і його виду – проступку. Без цієї ознаки в теорії права протиправну поведінку визнають не проступком, а об'єктивно протиправним діянням, за яке особа не несе юридичної відповідальності, але на неї може бути покладено обов'язок із відшкодування заподіяної шкоди [41, с. 291]. На нашу думку, кожен бюджетний проступок повинен характеризуватися такою ознакою як винуватість.

Винуватість бюджетного проступку тісно пов'язана із змістовними характеристиками вини учасника бюджетного процесу – розпорядника бюджетних коштів, одержувача цих коштів чи іншої юридичної особи. На думку Д. М. Лук'янця особливостями нормативної моделі адміністративної відповідальності юридичних осіб є: відсутність у юридичних осіб власних психічних характеристик; участь юридичних осіб у правовідносинах через уповноважених представників; наявність у юридичних осіб внутрішньої організаційної структури; специфічні параметри оцінки діяльності юридичних осіб [65, с. 20]. Ці особливості зумовлюють дослідження вини юридичної особи у зв'язку з виною фізичних осіб – представників юридичної особи або ж колективу, адже дії юридичної особи як абстрактного утворення опосередковані та виражаються у діях тих осіб, які в силу закону, установчих документів, інших подібних документів або в результаті спеціально оформлених повноважень представляють юридичну особу у відносинах з третіми особами і виступають від її імені, приймають рішення

та (або) здійснюють управління [66, с. 248]. Тобто вину юридичної особи розглядають як психічне ставлення фізичних осіб, які знаходяться у безпосередніх організаційно-правових відносинах з юридичною особою і причетні до протиправних діянь, виражених в актах юридичної особи, що завдали шкоди суспільним відносинам, до цих діянь та їх наслідків, виявлене у формі умислу або з необережності [67, с. 8]. Іншими словами – вина юридичної особи може бути визначена шляхом врахування психічного ставлення фізичних осіб, які здатні впливати на дії юридичних осіб [68, с. 270].

При цьому вину фізичних осіб – представників бюджетної установи та вину юридичної особи ототожнювати не слід. Адже, для визначення вини юридичної особи як суб'єктивної характеристики переважне значення буде мати не оцінка фізичною особою власних дій, а оцінка того, яким чином її дії впливають на дії саме юридичної особи, і оцінка їх характеру. Цей зв'язок є, мабуть, єдиною ланкою, що пов'язує суб'єктивні характеристики фізичної особи з суб'єктивними характеристиками юридичної особи, не ототожнюючи їх. Здатність фізичної особи до усвідомлення характеру даного зв'язку і робить юридичну особу дієздатною, а відтак й деліктоздатною [69, с. 121].

Таким чином, психічне (свідоме) ставлення фізичних осіб – представників учасника бюджетного процесу щодо того, як їх власні дії впливають на протиправність та шкідливість діяння юридичної особи доцільно розглядати як вину суб'єкта бюджетного проступку. У такому разі винуватість бюджетного проступку буде проявлятися через усвідомлення представником учасника бюджетного процесу, що його дії чи бездіяльність призведуть (можуть призвести) до кваліфікації діянь юридичної особи – учасника бюджетного процесу як бюджетного проступку (порушення бюджетного законодавства за нормативно-закріпленою термінологією).

Таке розуміння винуватості бюджетного проступку підтверджується, хоча й опосередковано, окремими бюджетно-

правовими нормами. Так, відповідно до п. 3 Порядку складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства у цьому протоколі зазначається пояснення керівника (або посадової особи, яка виконує його обов'язки) органу, установи, організації, підприємства, де вчинене порушення бюджетного законодавства [39]. Очевидно, що правозастосовний суб'єкт до складення протоколу про порушення бюджетного законодавства уже кваліфікував діяння як бюджетний проступок за характеристиками об'єктивної сторони (інакше б такий протокол узагалі б не складався, та й вжиття дієприкметника доконаного виду «вчинене» порушення бюджетного законодавства підтверджує цю думку), однак для прийняття рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства важливим є й визначення ставлення (усвідомлення) представника юридичної особи до вчинення нею бюджетного проступку.

Схожі норми містяться й у п. 18 Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами, що визначає порядок складення іншого документа, який може бути підставою застосування заходів бюджетно-правового примусу – акту ревізії [70]. Відзначаючи позитивний аспект цього нормативно-правового акту щодо закріплення обов'язку органів Державної аудиторської служби визначати вину за порушення порядку здійснення фінансово-господарської діяльності об'єктів контролю, у тому числі за порушення бюджетного законодавства, слід наголосити, що такий обов'язок спрямований на визначення саме фізичних осіб, винних у порушенні законодавства, контроль за дотриманням якого віднесено до компетенції Державної аудиторської служби. Метою встановлення вини є вжиття заходів для забезпечення притягнення до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних у допущенні порушень працівників об'єктів контролю (п. 50

Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами [70], а не застосування заходів бюджетно-правового примусу.

Ці приклади опосередкованого закріплення на підзаконному нормативно-правовому рівні необхідності визначення вини учасника бюджетного процесу – юридичної особи за допомогою виявлення ставлення до вчинення бюджетного проступку його представника – фізичної особи, загалом проблему винуватості бюджетних проступків не вирішують. Доцільним є закріплення на законодавчому рівні обов'язку правозастосовних суб'єктів (органів бюджетного контролю, правоохоронних органів, судів) визначати вину учасника бюджетного процесу у вчиненні бюджетного проступку. Вищенаведене розуміння вини учасника бюджетного процесу як юридичної особи актуалізує питання застосування заходів бюджетно-правового примусу до юридичної особи та заходів відповідальності до її представника в межах одного юрисдикційного провадження. Такий підхід дозволить використати принцип процесуальної економії шляхом можливості надання права юрисдикційному органу застосувати заходи публічного примусу одночасно до усіх суб'єктів відповідного провадження, визначити ступінь вини учасника бюджетного процесу та його представника, а для суб'єкта бюджетного проступку – сформувати єдину стратегію захисту за правилами одного виду судочинства.

Ще однією ознакою бюджетного проступку, яка викликає дискусії є караність. У багатьох дослідженнях караність бюджетних проступків пропонують визначати через можливість застосування до правопорушників заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, визначених у ст. 117 БК України – попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, зупинення операцій з бюджетними коштами, призупинення бюджетних асигнувань, зменшення бюджетних асигнувань, повернення бюджетних

коштів до відповідного бюджету, зупинення дії рішення про місцевий бюджет, безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів [63, с. 121; 8, с. 191-192]. Однак, як і щодо винуватості, так і щодо караності бюджетного проступку в наукових дослідженнях існують думки про відсутність цієї ознаки (чи її відсутності щодо окремих правопорушень). Так, О. П. Гетманець відзначає, що перші три ознаки (протиправність, шкідливість та винуватість), якщо аналізувати їх крізь призму Бюджетного кодексу України та визначені у ньому види порушень бюджетного законодавства, дійсно мають місце. Проте цього не можна сказати на предмет караності, оскільки Бюджетний кодекс України не встановлює покарання за порушення бюджетного законодавства [19, с. 33]. Інші науковці пропонують вважати караність обов'язковою ознакою лише окремих бюджетних проступків (за які застосовуються каральні заходи примусу в бюджетних відносинах – заходи юридичної відповідальності) [4, с. 97, 99], або ж виходять із ситуації недосконалості та несистемності норм бюджетно-деліктного законодавства шляхом розгляду караності бюджетного правопорушення як забезпеченості покарання за допомогою приписів КУпАП та КК України [60, с. 29, 30] (проте, ці покарання стосуються посадових осіб бюджетних установ, а не розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів чи інших учасників бюджетного процесу, що зміщує увагу на караність кримінального чи адміністративного правопорушення), а також пропонуючи у визначенні бюджетного правопорушення вживати не караність, а застосування бюджетно-правових санкцій, які не відносяться до заходів фінансово-правової відповідальності [60, с. 33].

Дискусійність позицій щодо наявності та змісту караності бюджетного проступку базується, передусім, на суті та функціональному призначенні законодавчо визначених заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Адже, з точки зору розуміння державного примусу у

публічних галузях права, ці заходи впливу є превентивними, забезпечувальними, припиняючими та правовідновлювальними заходами державного примусу, а не заходами юридичної відповідальності. У контексті ж загальнотеоретичного розуміння більшості із них притаманна функція покарання за вчинений бюджетний проступок, що дозволяє вести мову про караність як обов'язкову ознаку цього делікту.

У теоретичних дослідженнях відзначається, що безглуздо визнавати діяння правопорушенням, не встановлюючи міри відповідальності за нього [71, с. 285], а караність правопорушення аналізують через можливість держави «…«запустити» державний механізм притягнення до *юридичної відповідальності* за правопорушення з метою поновлення порушених прав суб'єктів» [37, с. 362], що зумовлює розгляд правопорушення як караного діяння, тобто такого, за вчинення якого передбачаються певні вид і міра юридичної відповідальності у вигляді втрат особистого, організаційного чи матеріального характеру [37, с. 362]. Крім того, відзначають, що ці втрати є додаткові [41, с. 133], тобто вчинення правопорушення зумовлює для деліквента виникнення певного додаткового обов'язку (зазнати позбавлень, вчинити певні дії тощо). У галузевих дослідженнях караності правопорушень та юридичної відповідальності за їх вчинення ці аспекти відображаються, однак акцентується увага на найбільш характерних рисах залежно від належності норм до тієї чи іншої галузі права.

У сучасних умовах бюджетні проступки та караність за їх вчинення порівнюють з іншими протиправними діяннями та їх наслідками, передбаченими в нормах публічних галузей права, передусім в нормах адміністративного права. Це зумовлено як схожістю законодавчих приписів щодо об'єктивної сторони бюджетних та адміністративних деліктів, так і схожою природою цих проступків та іншими факторами. При цьому, адміністративна відповідальність «є відповідальністю

«каральною», тобто вона не переслідує компенсаційну мету, яка властива майновій відповідальності» [72, с. 36]. А, як вірно відзначає Т. О. Коломоєць, заходам примусу, засади застосування яких у сфері фінансової діяльності держави визначені фінансово-правовими нормами, притаманні ознаки, не характерні для заходів адміністративного примусу, серед яких кумулятивний характер, тобто поєднання компенсаційного та карально-виховного спрямування дії [73, с. 293]. Таке поєднання дає підстави для порівняння караності бюджетного проступку та цивільно-правового правопорушення, вчинення якого зумовлює настання цивільно-правової відповідальності.

На думку Р. Б. Шишки та О. Р. Шишки для цивільно-правової відповідальності характерні такі риси: 1) настає лише за наявності складу притягнення до такої відповідальності; 2) настає для деліквента перед потерпілим з метою відновлення чи компенсації порушеного його права; 3) майновий характер у вигляді відшкодування завданих збитків чи шкоди, сплати неустойки, компенсації, іншого вилучення належного порушнику майна; 4) її межі зумовлені її компенсаторною функцію та необхідністю еквівалентного відшкодування потерпілому завданих збитків чи шкоди [74, с. 274]. А сутність цивільно-правової відповідальності проявляється як: санкція, покарання, здатність перетерпіти, реакції на правопорушення, гарантія забезпечення охоронного інституту права, що виконує охоронну функцію і складається з двох взаємопов’язаних і взаємозабезпечувальних елементів: 1) компенсаційного впливу; 2) штрафного (репресивного) впливу [75, с. 5]. Тобто протиправність цивільно-правового правопорушення полягає у передбачені у нормі цивільного законодавства не конкретних складів правопорушень, а загальних умов діяння, караність якого проявляється у поєднанні компенсаційної (правовідновлювальної) та каральної складової. При чому компенсаційна складова висувається на перший план – у

багатьох дослідженнях саме відшкодування збитків вважають основною метою цивільно-правової відповідальності.

Застосування заходів майнового характеру – зменшення бюджетних асигнувань, повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету, безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів має на меті відшкодування заподіяної шкоди та відновлення порушеного права держави чи територіальних громад (органів місцевого самоврядування) як власників бюджетних коштів. Тобто ці заходи впливу за бюджетні проступки характеризуються як компенсаційні (правовідновлювальні), що спрямовані за допомогою вилучення (повернення) бюджетних коштів (скасування права на використання певного обсягу коштів) на відновлення фінансових прав суспільно-територіальних утворень, а також належного функціонування бюджетних правовідносин, порушених нецільовим використанням бюджетних коштів чи іншим проступком. Крім того, застосування цих заходів впливу передбачає наявність складу бюджетного проступку (щоправда під час правозастосування, як уже було відзначено, наявність документального доведення вини учасника бюджетного процесу прямо не вимагається), дотримання процесуального порядку, а межі їх застосування зумовлені компенсаційною функцію та необхідністю еквівалентного відшкодування завданої шкоди державному чи місцевому бюджету.

Інші заходи впливу за порушення бюджетного законодавства – попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, зупинення операцій з бюджетними коштами та призупинення бюджетних асигнувань у наукових дослідженнях відносять до правоприпиняючих (застосовуються з метою припинення правопорушення і протиправної поведінки суб’єкта) [4, с. 183] чи до превентивних і припиняючих [15, с. 148], не вбачаючи у їх застосуванні каральної чи правовідновлювальної складових.

На нашу думку, ці заходи впливу, хоча й характеризуються попереджувальною спрямованістю та в окремих (достатньо нечастих) випадках можуть бути спрямовані на припинення протиправної поведінки (вчинення триваючого бюджетного проступку), однак основною метою їх застосування є усунення уже виявлених порушень бюджетного законодавства. Тобто застосування і попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, і зупинення операцій з бюджетними коштами, і призупинення бюджетних асигнувань здійснюється у випадках кваліфікації та фіксації певного діяння як бюджетного проступку (щодо двох останніх заходів це здійснюється в акті ревізії чи протоколі про бюджетне правопорушення), який має місце у періоді, який охоплюється фінансовим контролем. Як правило – це попередні періоди, а не період безпосереднього здійснення бюджетної діяльності.

На усунення виявлених порушень бюджетного законодавства (усунення наслідків вчинення бюджетного делікту) як правовідновлювальну мету вказується й у підзаконних нормативно-правових актах, що регулюють порядок застосування зупинення операцій з бюджетними коштами та призупинення бюджетних асигнувань. Так, у п. 9 Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами зазначається, що у випадку надходження інформації про усунення порушення вимог бюджетного законодавства або ведення позовної роботи, спрямованої на усунення порушення вимог бюджетного законодавства суб’єкт бюджетного контролю відновлює операцій з бюджетними коштами у передбаченому нормативно-правовими актами порядку [76]. Схожі приписи містяться й у пп. 8, 9 Порядку призупинення бюджетних асигнувань [77].

Також й конкретні вимоги суб’єктів бюджетного контролю, що вказуються як способи усунення порушень бюджетного законодавства свідчать про правовідновлювальний (компенсаційний) характер

застосування цих заходів впливу. Зокрема, такими вимогами є: вжити позивачем заходів щодо внесення змін до кошторису та плану асигнувань загального фонду бюджету в частині відшкодування (скорочення) отриманих понад обґрунтовану потребу асигнувань [78]; забезпечити відшкодування покритих витрат за рахунок установи на утримання окремих осіб та забезпечити перерахування цієї суми до Державного бюджету; провести претензійно-позовну роботу щодо повернення зайво виплачених премій; провести перерахунок та відповідні взаємозвірки щодо сум внесків [79] тощо.

Обов'язок усунути наслідки вчиненого бюджетного проступку має не лише правовідновлювальне спрямування, але й каральний характер. Адже, усунення порушення бюджетного законодавства передбачає здійснення учасником бюджетного процесу певних дій, які не були передбачені до вчинення проступку – вжиття заходів щодо внесення змін до кошторису, проведення перерахунку та взаємозвірок щодо певних сум бюджетних коштів з метою повернення зайво сплачених коштів, перерахування до бюджету коштів, отриманих незаконно від надання платних послуг тощо. Тобто у правопорушника виникають додаткові обов'язки через вчинення бюджетного проступку. Виконання цих обов'язків як сприяє відновленню порушених прав суспільно-територіальних утворень, так і є покаранням для учасника бюджетного процесу, оскільки впливає та його майнову сферу, позбавляє права на використання певної суми бюджетних коштів. Про каральну складову застосування більшості заходів впливу за порушення бюджетного законодавства свідчать й численні звернення розпорядників та одержувачів бюджетних коштів до адміністративних судів з вимогами визнати протиправним застосування цих заходів. Це говорить про сприйняття учасниками бюджетного процесу їх застосування саме як покарання за вчинений бюджетний проступок. Крім того, караність бюджетного проступку полягає в осуді, який негативно впливає на психіку представників бюджетної

установи, завдає їм моральних страждань і одночасно слугує для звуження майнової сфери [80, с. 803] юридичної особи – деліквента.

Таким чином, караність бюджетного проступку полягає у застосуванні до учасників бюджетного процесу більшості заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, передбачених у ст. 117 БК України (крім зупинення дії рішення про місцевий бюджет). Метою їх застосування є усунення порушення бюджетного законодавства шляхом відшкодування шкоди державі та територіальним громадам як власникам бюджетних коштів та виконання інших додаткових обов'язків, що виникли у зв'язку із вчиненням бюджетного проступку. Саме поєднання правовідновлювальних і каральних елементів визначає караність бюджетного проступку. Оскільки такий захід впливу як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства (п. 1 ч. 1 ст. 117 БК України), то доцільно вести мову про караність усіх бюджетних проступків, передбачених у ст. 116 БК України чи інших нормах бюджетного законодавства. Хоча, на даний момент в окремих випадках застосування попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства є лише теоретичною конструкцією, закріпленою в БК України. До таких випадків слід віднести наступні бюджетні проступки: порушення встановленого порядку або термінів подання проекту закону про Державний бюджет України на розгляд Верховної Ради України; порушення встановленого порядку або термінів розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України; порушення вимог БК України щодо затвердження державного бюджету з дефіцитом або профіцитом тощо.

Таке трактування караності бюджетного проступку відповідає загальнотеоретичній концепції правопорушень та тяжіє до розуміння ознак делікту, притаманному приватними галузям права. Для фінансового права як публічної галузі права, таке запозичання у сучасних умовах, на нашу думку, може бути корисним для формування доктрини бюджетно-деліктного права. Однак, у майбутньому доцільним видається конструювання такої структури відповідальності за бюджетні проступки, в якій би були присутні й покарання, характерні для публічних галузей права – передусім, адміністративного.

Отже, бюджетний проступок варто розглядати як протиправне, винне, шкідливе діяння (дія чи бездіяльність) учасника бюджетного процесу, що порушує встановлений БК України та іншими законами порядок бюджетної діяльності, і за яке передбачене застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства з метою усунення цих порушень.

1.2 Поняття та правовий механізм протидії порушенням бюджетного законодавства

Порушення бюджетного законодавства (бюджетні проступки та адміністративно-каранні бюджетні делікти) як негативні соціальні явища потребують відповідного впливу з боку суспільства і держави. У наукових працях та нормативно-правових актах вплив на деліктність найчастіше виражають через поняття «протидія» та «боротьба». Дослідники бюджетної деліктності використовують як одну [81], так й іншу категорію [82; 83; 84]. Об'єднує ці поняття те, що вони позначають процес впливу на бюджетні правопорушення, що у цьому розумінні дозволяє їх вживати як синоніми. Однак, за іншими змістовними характеристиками поняття «протидія» та «боротьба» різняться. У Великому тлумачному словнику сучасної української мови протидія тлумачиться як дія, що спрямована проти іншої дії, перешкоджає їй, протидіяти – спрямовувати дію проти чого-небудь [85, с. 992], а боротьба – як діяльність, що має на меті подолати або знищити що-небудь [85, с. 60]. Тобто у кінцевому результаті боротьба повинна призвести або до поразки, або до перемоги, а протидія спрямована проти чогось і не передбачає як результат обов'язкової перемоги чи поразки [86, с. 103]. У сучасних умовах повне подолання бюджетної деліктності, як і загалом викорінення злочинності – недосяжна мета, зусилля суспільства та держави спрямовуються на мінімізацію правопорушень, обмеження кількості проявів порушень бюджетного законодавства до фінансово безпечного, соціально толерантного рівня [87, с. 2]. Крім того, в наукових публікаціях наголошується, що досить часто терміном «боротьба» (на відміну від «протидії») не охоплюються заходи щодо профілактики

правопорушень [88, с. 22] (підтверджується це й за допомогою аналізу окремих законодавчих актів – наприклад Закону України «Про протидію торгівлі людьми» [89]), а для впливу на бюджетну деліктність профілактичні заходи (передусім, заходи фінансового контролю) мають не менш важливе значення, ніж застосування заходів юридичної відповідальності. Таким чином, термін «протидія порушенням бюджетного законодавства» більш точно відображає мету та зміст впливу на бюджетну деліктність, що зумовлює доцільність його використання у нормативно-правових актах та наукових дослідженнях.

Термін «протидія» законодавець використовує для окреслення сукупності заходів впливу на окремі негативні явища, у тому числі й правопорушення. Зокрема, прийняті закони, в яких виокремлено питання протидії політичній корупції [90], рейдерству [91], булінгу (цькуванню) [92], нелегальній міграції [93], домашньому насильству [94], торгівлі людьми [89], легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення [95]. Окремі з них містять визначення протидії відповідним негативним явищам. Так, у Законі України «Про запобігання та протидію домашньому насильству» поняття «протидія домашньому насильству» розкривається як система заходів, що здійснюються органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями, а також громадянами України, іноземцями та особами без громадянства, які перебувають в Україні на законних підставах, та спрямовані на припинення домашнього насильства, надання допомоги та захисту постраждалій особі, відшкодування їй завданої шкоди, а також на належне розслідування випадків домашнього насильства, притягнення до відповідальності кривдників та зміну їхньої поведінки [94], а норми Закону України «Про протидію торгівлі людьми» регулюють систему заходів, спрямованих на подолання

торгівлі людьми шляхом її попередження і боротьби з нею та надання допомоги і захисту особам, які постраждали від торгівлі людьми [89].

Аналіз цих законодавчих норм дозволяє констатувати, що законодавець розуміє протидію як систему заходів щодо попередження (загальної та індивідуальної профілактики) і припинення негативних явищ, притягнення до відповідальності винних осіб, а також надання допомоги постраждалим і відшкодування завданої шкоди. При цьому, передусім, йдеться про таке негативне явище як деліктність, складовою частиною якої є злочинність. Визначаючи поняття та завдання більшості правоохоронних органів, законодавець безпосередньо вживає поняття «протидія». Так, Національна поліція України (поліція) визначена як центральний орган виконавчої влади, який служить суспільству шляхом … протидії злочинності … (ст. 1 Закону України «Про Національну поліцію») [96], Бюро економічної безпеки України – як центральний орган виконавчої влади, на який покладаються завдання щодо протидії правопорушенням, що посягають на функціонування економіки держави (ст. 1 Закону України «Про Бюро економічної безпеки України») [97], а завданням Національного антикорупційного бюро України є протидія кримінальним корупційним правопорушенням, які вчинені вищими посадовими особами, уповноваженими на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, та становлять загрозу національній безпеці, а також вжиття інших передбачених законом заходів щодо протидії корупції (ст. 1 Закону України «Про Національне антикорупційне бюро України») [98].

У законодавчих актах, що регулюють діяльність органів бюджетного контролю, протидія порушенням бюджетного законодавства як завдання безпосередньо у тексті не зазначено, однак вказується на види діяльності, що складають зміст протидії деліктності. Крім закріплення загальних засад завдань контролю у бюджетній сфері – виявлення та

попередження порушень бюджетного законодавства, у законах вказується, наприклад, що орган державного фінансового контролю (Державна аудиторська служба України) розробляє пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому, а також вживає в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб (пп. 2, 3 ч. 1 ст. 8 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні») [99], а Рахункова палата готує пропозиції щодо усунення виявлених порушень та вдосконалення бюджетного законодавства, а у разі виявлення ознак кримінального або адміністративного правопорушення інформує про них відповідні правоохоронні органи (пп. 4, 11 ч. 1 ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату») [100].

Як і в законодавстві, так і в наукових дослідженнях поняттю «протидія» більше уваги приділено у роботах, предметом яких є діяльність правоохоронних органів або ж загальні проблеми соціального впливу на злочинність чи адміністративну деліктність. Автори, які пропонують визначення поняття «протидія злочинності (злочинам, адміністративній деліктності)», відзначаючи його структурну складність, акцентують на основних видах діяльності, що складає зміст протидії.

О. Ігнатов наголошує, що в кримінології найбільш узагальнюючим, базовим (родовим) терміном вважають поняття «протидія злочинності», яку можна визначити як систему різноманітних видів діяльності та комплексних заходів (які здійснюються суспільством та державою), спрямованих на попередження, усунення, нейтралізацію і обмеження (ослаблення) факторів, що детермінують злочинність [101, с. 93]. На думку Л. М. Давиденка та О. М. Бандурки протидія злочинності полягає у діяльності з виявлення причин та умов злочинності, їх усуненні, послабленні або нейтралізації [102, с. 18]. Тобто протидія

фактично ототожнюється з попередженням злочинності, що обмежує зміст протидії. Відзначає профілактичну складову й М. Туркот, пропонуючи протидію злочинам вважати складним процесом, який включає діяльність з усунення причин та умов вчинених злочинів, припинення злочинів, що розпочалися, та профілактичну діяльність з попередження злочинних діянь у майбутньому [103, с. 44]. Однак, автор у поняття протидії включає й активну діяльність уповноважених суб'єктів щодо припинення протиправних діянь, при цьому оминає увагою процес притягнення винних осіб до відповідальності.

Більшість ж авторів у поняття «протидія злочинності (злочинним проявам)» включають й профілактичну діяльність, й реагування (виявлення, розслідування, притягнення до відповідальності, відшкодування шкоди тощо) на вчинені делікти. Так, О. Г. Кальман зусилля суспільства та держави, спрямовані на стримування злочинності в соціально допустимих межах (протидія злочинності) пропонує розглядати як діяльність щодо: 1) запобігання вчиненню злочинів та 2) щодо реагування на їх вчинення [104, с. 15]. О. І. Остапенко відзначає, що в основі широкого аспекту протидії вчиненню адміністративних правопорушень – сукупність соціальних умов, що, з одного боку, впливають на зменшення адміністративної деліктності, з іншого – навпаки, стимулюють її зростання, а вузьке розуміння протидії вчиненню цих деліктів значною мірою спирається на застосування обмежень, запобіжних заходів та адміністративних покарань, передбачених чинним законодавством [47, с. 185]. В. В. Майоров протидію тероризму визначає як діяльність органів державної влади та органів місцевого самоврядування, об'єднань громадян та окремих громадян з: а) профілактики тероризму – виявлення та подальшого усунення причин і умов, що сприяють здійсненню терористичної діяльності; б) боротьби з тероризмом – виявлення, попередження, припинення, розкриття і розслідування терористичних злочинів; в) мінімізації і (або)

ліквідації наслідків терористичної діяльності [105, с. 110]. О. В. Тильчик протидію тінізації економіки визначає як комплекс заходів впливу суб'єктів, наділених відповідним правовим статусом, з виявлення причин та умов, які сприяють порушенню встановлених правовими нормами вимог до діяльності у сфері економіки, профілактики, попередження, запобігання, припинення таких порушень, ліквідації їх наслідків і притягнення винних осіб до відповідальності з метою недопущення процесу негативної трансформації економіки (що призведе до отримання матеріального результату, який не відображається у складі ВВП) та запобігання формуванню загроз економічній безпеці [106, с. 3].

В інших адміністративно-правових дослідженнях підтримують схожі позиції, відзначаючи, що протидія – це комплексне поняття, яке охоплює собою такі види діяльності: профілактика, попередження, запобігання, припинення, притягнення до відповідальності [107, с. 107], а суб'єкти протидії виявляють криміногенні фактори і сигналізують про них, а також безпосередньо реалізують заходи з реагування на окремі правопорушення, заходи з усунення, послаблення або нейтралізації деліктогенних факторів, у тому числі з корекції особистісних деформацій і усунення обставин, що їх сформували [108, с. 12-13].

У наукових дослідженнях бюджетно-деліктних відносин поняття та зміст протидії порушенням бюджетного законодавства предметом окремого аналізу ще не стали. Науковці або ж наголошують на важливості створення цілісної структури нормативно-правового механізму протидії бюджетним деліктам [24, с. 7] та на доцільності для протидії вчиненню порушень бюджетного законодавства удосконалити норми, які регулюють механізм бюджетної відповідальності [15, с. 148], або ж досліджують суміжні категорії. В. О. Іванцов адміністративно-каране порушення бюджетного законодавства (стаття 164-12 КУпАП) розглядає у сукупності з іншими

правопорушеннями у галузі фінансів та пропонує адміністративно-правовими засобами протидії цим правопорушенням вважати сукупність встановлених нормами адміністративного права прийомів і способів, за допомогою яких держава в особі уповноважених органів публічної влади, а у випадках, визначених законом, – суду (суддів) впливає на суспільні відносини у зазначеній сфері шляхом застосування до фізичних та юридичних осіб примусових заходів впливу майнового, організаційного та особистісного характеру» [109, с. 13-14].

На думку І. Я. Петрика система суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства має складну структуру, елементами якої є органи публічної влади, наділені повноваженнями здійснювати заходи превенції і припинення таких порушень, а також притягувати до юридичної відповідальності винних осіб [110, с. 195]. Окремо слід відзначити праці О. В. Герман, яка досліджуючи суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства, вказує, що сама протидія передбачає діяльність уповноважених суб'єктів щодо формування державної політики у цій сфері (з визначенням координаційного механізму), попередження (виявлення та нейтралізація причин та умов), виявлення і припинення бюджетних деліктів, застосування заходів відповідальності та усунення негативних наслідків від їх вчинення [111, с. 74].

Таким чином, у більшості праць протидія злочинності, адміністративній деліктності чи іншим антисоціальним явищам визначається через види діяльності, що складають зміст протидії. Дослідники порушень бюджетного законодавства, розглядаючи взаємодію та правовий статус суб'єктів протидії, адміністративну відповідальність за ці порушення, також беруть за основу ці види діяльності. Різняться підходи авторів щодо того, які саме види діяльності слід віднести до протидії. На нашу думку, протидія

порушенням бюджетного законодавства включає як профілактику цих порушень, так і реагування на їх вчинення.

Профілактика порушень бюджетного законодавства як «цілісний комплекс заходів соціального, спеціального та індивідуального характеру, які здійснюються з метою виявлення, нейтралізації і усунення причин і умов вчинення протиправних діянь, попередження і припинення деліктів суб'єктами профілактики» [112, с. 30-31] передбачає комплексність впливу на бюджетну деліктність із поєднанням зусиль різних суб'єктів протидії. Адже виявляти причини та умови порушень бюджетного законодавства можуть як правоохоронні органи (під час розслідування кримінальних проваджень, оперативно-розшукової діяльності тощо), суди, так і органи бюджетного контролю (під час здійснення інспектування, фінансового аудиту чи інших фінансово-контрольних заходів), а для усунення причин і умов необхідним є налагодження взаємного інформування, використання контрольних повноважень, як правило, органів Державної аудиторської служби та головних розпорядників бюджетних коштів, належне реагування суб'єктів нормотворення тощо.

Реагування на вчинення порушення бюджетного законодавства передбачає виявлення, припинення, розслідування порушень бюджетного законодавства, застосування заходів примусу та усунення негативних наслідків від їх учинення. Якщо під час реагування на вчинення кримінального правопорушення чи більшості адміністративних деліктів кожен із цих видів діяльності здійснюється різними суб'єктами у межах правових процедур (виявляють злочини оперативні підрозділи правоохоронних органів під час оперативно-розшукової роботи, розслідують – слідчі підрозділи, притягають до відповідальності суди тощо), то значна частина дій щодо реагування на вчинення порушення бюджетного законодавства відбувається або в межах процедур фінансового контролю, або тісно з ними

пов'язана. Так, під час проведення фінансового контролю у формі інспектування здійснюється виявлення фактів порушення бюджетного законодавства, надаються рекомендації посадовим особам бюджетних установ невідкладно вжити заходів для усунення порушень, а за результатами інспектування органи державного фінансового контролю вживають заходів для забезпечення: притягнення до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних у допущенні порушень осіб; звернення до суду в інтересах держави щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства, а також стягнення у дохід держави незаконних коштів; застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (пп. 46, 50 Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами [70]).

Це зумовлює доцільність виокремлення у структурі протидії порушенням бюджетного законодавства фінансово-контрольної діяльності. При цьому її не слід ототожнювати з реагуванням на вчинення порушення, оскільки виявляти та розслідувати порушення бюджетного законодавства можуть й поза межами процедур фінансового контролю. Це ж стосується й застосування заходів державного примусу, передусім заходів відповідальності, за вчинені порушення.

Притягнення до адміністративної відповідальності та застосування заходів впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства, а також розгляд спорів, що виникають у зв'язку з цим актуалізує питання участі судів у протидії цим порушенням. Розгляд загальними судами справ про адміністративне правопорушення, передбачене ст. 164-12 КУпАП, накладення адміністративних стягнень на посадових осіб учасника бюджетного процесу, направлення судом у порядку ст. 282 КУпАП пропозицій про вжиття заходів щодо усунення причин та умов вчинення правопорушення – діяльність, яка за своєю суттю є протидією

порушенням бюджетного законодавства. Адміністративні ж суди, здійснюючи правосуддя у випадках або звернення до них органів бюджетного контролю, якщо їх повноважень недостатньо, щоб змусити учасника бюджетного процесу усунути порушення бюджетного законодавства, або оскарження рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства, виявляють детермінанти вчинення бюджетних деліктів, визначають правомірність чи неправомірність винесених органами бюджетного контролю рішень, чим здійснюють протидію порушенням бюджетного законодавства [111, с. 74].

Ще одним видом діяльності, який слід віднести до протидії порушенням бюджетного законодавства є діяльність щодо формування державної політики у цій сфері та правового забезпечення профілактики порушень бюджетного законодавства і реагування на їх вчинення. Йдеться про загальносоціальний рівень, на якому напрацьовуються стратегічні і тактичні напрями протидії порушенням бюджетного законодавства шляхом прийняття законів України Верховною Радою України, інших нормативно-правових актів Президентом України, Кабінетом Міністрів України, центральними органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування та місцевими державними адміністраціями.

Крім видів діяльності, що складають зміст протидії порушенням бюджетного законодавства, під час конструювання поняття протидії цим деліктам доцільно враховувати й інші ознаки протидії. Так, протидія – це діяльність певного кола суб’єктів – органів державної влади (вищих органів державної влади, правоохоронних органів, органів фінансового контролю, судів та інших), органів місцевого самоврядування, розпорядників бюджетних коштів, громадськості у межах їх повноважень, спрямована проти порушень бюджетного законодавства. Кожен із суб’єктів характеризується власними повноваженнями, формами та методами діяльності, однак спільність їх мети у протидії

порушенням бюджетного законодавства та необхідність комплексного впливу на бюджетну деліктність зумовлюють обов'язковість їх взаємодії. Важливість системності, консолідованості, комплексності впливу на деліктність підкреслюється у працях представників різних галузей права. Так, О. М. Бандурка та О. М. Литвинов протидію злочинності розглядають як особливий інтегрований, багаторівневий об'єкт соціального управління, який становить різноманітна за формами діяльність відповідних суб'єктів (державних, недержавних органів та установ, громадських формувань та окремих громадян), що взаємодіють у вигляді системи різнорідних заходів [113, с. 44], а О. В. Герман наголошує, що спільний об'єкт впливу – бюджетна деліктність зумовлює необхідність узгодженості діяльності (взаємодії) різних суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства [114, с. 31].

Протидія бюджетній деліктності складна соціально значима діяльність, яка здійснюється як у процесі вирішення загальних завдань соціального та фінансово-економічного розвитку, так і в ході реалізації спеціально-деліктологічних заходів [115, с. 175]. Основною метою протидії порушенням бюджетного законодавства є обмеження їх кількості до фінансово безпечного, соціально-толерантного рівня. Ця мета передбачає досягнення результатів щодо кожного із видів діяльності, які складають зміст протидії – нейтралізація причин та умов порушень бюджетного законодавства, виявлення переважної більшості порушень, неможливості уникнення покарання за вчинені делікти, мінімізація або усунення наслідків протиправної діяльності у бюджетній сфері тощо.

Таким чином, протидію порушенням бюджетного законодавства доцільно розглядати як системну та консолідовану діяльність уповноважених суб'єктів щодо формування державної політики у цій сфері (загальносоціальний рівень), фінансового контролю,

профілактики порушень бюджетного законодавства та реагування на їх вчинення (виявлення, припинення, розслідування порушень бюджетного законодавства, застосування примусових заходів впливу та усунення негативних наслідків від їх учинення), а також судового розгляду спорів, що виникають у зв'язку із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (спеціальний рівень), з метою обмеження кількості порушень до фінансово безпечного, соціально толерантного рівня.

Протидія порушенням бюджетного законодавства як соціально значима діяльність отримала своє правове регулювання. Загалом правове регулювання характеризують як здійснюваний за допомогою юридичних засобів процес упорядкування суспільних відносин з метою забезпечення певної сукупності соціальних інтересів, які вимагають правового гарантування [37, с. 207-208]. Здійснюється упорядкування суспільних відносин за допомогою взаємодії багатьох юридичних явищ, конкретний порядок якої визначають у правознавстві як механізм правового регулювання [37, с. 220]. Тобто механізмом правового регулювання вважають сукупність правових засобів, узяту в єдності [116, с. 261], яка є необхідною й достатньою для забезпечення результативного правового регулювання суспільних відносин [41, с. 96]. Саме необхідність та достатність є тими критеріями, що дозволяють визначити які саме правові засоби варто вважати основними елементами механізму правового регулювання.

Елементами механізму правового регулювання вважають: правосвідомість, принципи права, юридичні норми, інтерпретаційні та індивідуальні правові акти, правові відносини, заходи юридичного примусу і юридичної відповідальності [37, с. 220], юридичні факти, акти тлумачення норм права, акти застосування норм права, законність, правову культуру, правомірну поведінку, протиправну поведінку тощо [116, с. 262-263]. При цьому наголошують, що є елементи, які

притаманні обов'язковим стадіям правового регулювання – є необхідними у всіх випадках правового регулювання (норми права; нормативно-правові акти; юридичні факти; правовідносини; акти безпосередньої реалізації суб'єктивних юридичних прав і обов'язків [38, с. 498], або ж факультативним стадіям – в них виникає потреба при впорядкуванні лише деяких суспільних відносин [37, с.220] (інтерпретаційно-правові акти, акти застосування норм права [38, с. 498]).

Щодо правового регулювання протидії порушенням бюджетного законодавства, то до правового механізму доцільно віднести елементи, притаманні як обов'язковим, так і факультативним стадіям. Адже зміст правового регулювання цієї діяльності розкривається не лише за допомогою норм права, правовідносин та інших обов'язкових елементів, але й актів правозастосування.

Саме на важливості правозастосування у механізмі правового регулювання наголошується у дослідженнях бюджетно-деліктних відносин. А. Й. Іванський відзначає, що складовою частиною притаманного для кожної галузі механізму регулювання є примусові заходи [117, с. 51], а недосконалість механізму її правового регулювання у зв'язку з проблемами у застосуванні юридичної відповідальності до суб'єктів фінансового права є однією з причин скоєння правопорушень у сфері фінансових правовідносин та загрозою фінансовій безпеці держави [117, с. 361]. На думку Е. С. Дмитренко механізм правової охорони фінансової системи включає заходи публічного примусу за порушення фінансового законодавства у формі обмежень особистого, організаційного або майнового характеру [118, с. 52].

М. В. Занфіров акцентує увагу на тому, що саме специфіка механізму правового регулювання відносин, що складаються в процесі публічної бюджетної діяльності, зумовлює ряд особливостей притаманних санкціям у бюджетному праві [119, с. 83]. Л. Т. Черпіцька до механізму

охоронного регулювання включає акти застосування бюджетного права, уповноважених суб'єктів бюджетних відносин, правові засоби забезпечення охорони й захисту прав учасників бюджетного процесу, а також відповідальність держави [120, с. 10].

Таким чином, під час дослідження механізму правового регулювання протидії порушенням бюджетного законодавства доцільно проаналізувати такі його елементи: норми права, нормативно-правові акти, правовідносини, акти безпосередньої реалізації суб'єктивних юридичних прав і обов'язків та акти правозастосування.

Норму права розглядають як первинний структурний елемент системи права, який виконує такі завдання в механізмі правового регулювання: визначення загального кола суб'єктів, на яких поширюється дія норми; встановлення змісту суспільних відносин (змісту поведінки суб'єкта), а також об'єктів правовідносин; визначення обставин, в яких особа повинна керуватися цим правилом поведінки; розкриття самого правила поведінки вказівкою на права і обов'язки учасників відносин, що регулюються, характер їх зв'язку між собою, а також державно-примусові заході, що застосовуються до осіб у разі невиконання ними юридичних обов'язків. При цьому норма права набуває зовнішнього вираження в нормативно-правовому акті, який забезпечує її дієвість [116, с. 262].

Закони та підзаконні нормативно-правові акти містять сукупність правових норм, за допомогою яких відбувається правове регулювання протидії порушенням бюджетного законодавства. Конституція України як основний закон держави визначає основні засади діяльності у бюджетній сфері. Стаття 95 Конституції України передбачає, що бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами. Виключно законом про Державний бюджет України

визначаються будь-які видатки держави на загальносуспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків. Регулярні звіти про доходи і видатки Державного бюджету України мають бути оприлюднені. П. 4 ст. 85 Конституції до повноважень Верховної Ради України відносить затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього, контроль за виконанням Державного бюджету України, прийняття рішення щодо звіту про його виконання, п. 6 ст. 116 зобов'язує Кабінет Міністрів України розробити проект закону про Державний бюджет України і забезпечити виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України, а також подати Верховній Раді України звіт про його виконання; п. 4 ст. 119 покладає обов'язок на місцеві державні адміністрації на відповідній території забезпечити підготовку та виконання відповідних обласних і районних бюджетів тощо. Щодо правового регулювання протидії порушенням бюджетного законодавства важливою також є норма стаття 98 Конституції, відповідно до якої контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата [121, с. 49-50].

Нормативно-правовим актом, який спеціально був прийнятий для регулювання бюджетних відносин, у тому числі за допомогою охоронних норм, є Бюджетний кодекс України. Відповідно до ст. 1 БК України ним регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу. На протидію порушенням бюджетного законодавства спрямовані норми ст. 7 «Принципи бюджетної системи України» (принцип цільового використання бюджетних коштів – бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними

призначеннями та бюджетними асигнуваннями), ст. 19 «Стадії та учасники бюджетного процесу» (на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства), ст. 26 «Контроль та аудит у бюджетному процесі» та багатьох інших статей практично усіх розділів БК України, які регулюють бюджетну систему та бюджетний процес.

Окремим структурним елементом Бюджетного кодексу України, в якому зосереджені та частково систематизовані бюджетно-деліктні норми є розділ V «Контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за порушення бюджетного законодавства». У главі 17 «Контроль за дотриманням бюджетного законодавства» розкриваються основні повноваження органів бюджетного контролю, а в глава 18 «Відповідальність та заходи впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства» визначаються порушення бюджетного законодавства, заходи впливу за їх вчинення та окремі процесуальні особливості застосування цих заходів.

Притягнення до адміністративної відповідальності посадових осіб учасників бюджетного процесу за вчинення адміністративно-караного порушення бюджетного законодавства здійснюється відповідно до норм Кодексу України про адміністративні правопорушення [122]. Стаття 164-12 КУпАП визначає за які саме порушення накладаються стягнення у виді штрафів, в інших нормах цього кодифікованого акту регламентовано процесуальну діяльність щодо застосування адміністративної відповідальності за ці порушення.

Механізм правового регулювання протидії порушенням бюджетного законодавства складають і норми окремих законів України. Наприклад, стаття 25 Закону України «Про Державний бюджет України на 2021 рік» від 15 грудня

2020 року [123] передбачає, що можливість, як виняток з положень ч. 4 статті 103-2 Бюджетного кодексу України, використовувати у 2021 році залишки коштів освітньої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам, що утворилися станом на 1 січня 2021 року (крім коштів, що мають цільове призначення, виділених відповідно до рішень Кабінету Міністрів України у 2019 і 2020 роках), на закупівлю товарів, робіт і послуг, необхідних для забезпечення безпечного навчального процесу у закладах загальної середньої освіти. Ця норма дозволила закладам освіти не в стислі строки (в кінці бюджетного періоду) укладати договори на закупівлю товарів за бюджетні кошти, а ретельно планувати використання бюджетних ресурсів, що мало профілактичний ефект та позитивно вплинуло на зменшення кількості випадків нецільового використання коштів.

Для участі громадськості у протидії порушенням бюджетного законодавства важливе значення мають норми Закону України «Про відкритість використання публічних коштів» від 11 лютого 2015 року [124], який визначає умови та порядок забезпечення доступу до інформації про використання публічних коштів розпорядниками та одержувачами коштів державного і місцевих бюджетів, суб’єктами господарювання державної і комунальної власності, фондами загальнообов’язкового державного соціального страхування.

Законами України «Про Рахункову палату» [100], «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [99], «Про Національну поліцію» [96], «Про Державне бюро розслідувань» [125], «Про Національне антикорупційне бюро України» [98], «Про Службу безпеки України» [126], «Про Бюро економічної безпеки України» [97] регулюється правовий статус цих суб’єктів, у тому числі й у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства. Наприклад, норми Закону України «Про Рахункову палату» визначають, що цей суб’єкт здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо проведення витрат державного

бюджету; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету (ст. 7) [100].

Сукупність підзаконних нормативно-правових актів деталізують норми БК України, КУпАП та законів щодо реалізації повноважень суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства. Слід відзначити, що особливістю нормативно-правового регулювання цієї сфери є відсутність єдиного правового акту, який би регламентував процес застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Вони застосовуються на підставі таких підзаконних нормативно-правових актів: постанов Кабінету Міністрів України від 17 березня 2011 року № 255 «Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів» [127], від 26 березня 2003 року № 386 «Про Порядок безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів, витрачених на здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають проводитися з іншого бюджету» [128], від 22 грудня 2010 року № 1163 «Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання» [129], наказом Міністерства фінансів України від 5 серпня 2011 року № 996 року «Про затвердження форм вимог до розпорядника та одержувача бюджетних коштів та форми Інформації про встановлені факти нецільового використання субвенції» [130] та інших.

Правовідносини в механізмі правового регулювання розглядають як засіб «переведення» загальних правил норм права у площину суб'єктивних прав і обов'язків для певних суб'єктів [116, с. 263], тим самим забезпечуються необхідна деталізація, уточнення на рівні персонально визначених осіб загальних моделей їх стосунків, описаних у правових нормах [37, с. 222]. У зв'язку з цим відзначається, що вони в механізмі правового регулювання виконують такі функції: визначають

конкретне коло осіб, на яких поширюється дія норм права в певний момент; закріплюють конкретну поведінку, якої повинні або можуть додержуватися особи; слугують умовою для можливого приведення в дію спеціальних юридичних засобів (прокуратурою, судом, поліцією) з метою забезпечення суб'єктивних прав, обов'язків, відповідальності [116, с. 263].

Правовідносини як елементи механізму правового регулювання протидії порушенням бюджетного законодавства доцільно класифікувати відповідно до видів діяльності, що складають зміст протидії.

Правовідносини щодо формування державної політики у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства виникають у процесі підготовки та погодження проектів нормативно-правових актів, що визначають стратегічні, концептуальні засади та інші аспекти державної політики у цій сфері, а також під час розгляду та прийняття відповідних актів Верховною Радою України, Президентом України, Кабінетом Міністрів України чи іншими суб'єктами нормотворчості. Готувати проекти можуть як органи бюджетного контролю, так і правоохоронні органи. Положеннями про Міністерство фінансів України [131] та Міністерство внутрішніх справ України [132] передбачено завдання розроблення проектів законів та інших нормативно-правових актів з питань, що належать до їх компетенції. На розгляд Міністру фінансів пропозиції щодо забезпечення формування державної політики у сфері державного фінансового контролю, а також розроблені Державною аудиторською службою проекти законів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, вносить Голова Держаудитслужби (п. 11 Положення про Державну аудиторську службу України [133]). Одним із завдань Бюро економічної безпеки є надання пропозицій щодо внесення змін до нормативно-правових актів з питань усунення передумов створення схем протиправної діяльності у сфері економіки [97], а Рахункова палата проводить експертизу поданого до Верховної Ради України проекту закону про Державний

бюджет України, а також може бути залучена до підготовки проектів актів Президента України з питань, що належать до компетенції Рахункової палати [100]. Розгляд та прийняття нормативно-правових актів, які формують державну політику у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства, та відносини, які у зв'язку з цим виникають, регулюються відповідними регламентними документами вищих органів державної влади.

Правовідносини щодо профілактики порушень бюджетного законодавства спрямовані на виявлення причин та умов, які сприяють вчиненню цих порушень з подальшим їх усуненням шляхом цілеспрямованого впливу суб'єктів протидії. Виявляти причини та умови порушень можуть і органи бюджетного контролю, і правоохоронні органи, і суди. У наукових дослідженнях вказується і на попереджувальне спрямування бюджетного контролю, і на участь у профілактичних відносинах органів бюджетного контролю. О. П. Гетманець відзначає, що одним із важливих завдань контролю є попередження бюджетних правопорушень, виправлення помилок в бюджетному процесі і відшкодування збитків [134, с. 206], Д. Л. Зима серед форм координації фінансового контролю називає здійснення спільних профілактичних заходів [135, с. 65-66], а Р. О. Яцкін розглядає бюджетний контроль не лише як засіб виявлення порушень бюджетного законодавства України, але й як захід попередження цих порушень [136, с. 56]. Також відзначають, що діяльність Державної казначейської служби як учасника бюджетно-деліктних відносин спрямована не на застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, а на недопущення, профілактику таких порушень [24, с. 44], і загалом профілактична діяльність виступає об'єднавчим фактором усіх суб'єктів, які виконують функції у сфері протидії бюджетним правопорушенням [87, с. 75]. Тобто відносини профілактики не лише є важливою складовою частиною механізму правового регулювання протидії

порушенням бюджетного законодавства, але й починають відігравати усе вагомішу роль у забезпеченні його функціонування.

Реагування на вчинення порушень бюджетного законодавства включає сукупність правовідносин щодо виявлення, припинення, розслідування порушень бюджетного законодавства, застосування заходів державного примусу та усунення негативних наслідків від їх учинення. Суб'єктами цих правовідносин є суд, правоохоронні органи та органи бюджетного контролю з одного боку, а учасники бюджетного процесу та їх посадові особи – з іншого. Як приклад, підрозділи Державної аудиторської служби як органи бюджетного контролю виявляють, припиняють порушення бюджетного законодавства та застосовують заходи бюджетно-правового примусу [137; 138].

Застосування заходів державного примусу у бюджетній сфері – зупинення операцій з бюджетними коштами, призупинення бюджетних асигнувань, накладення адміністративних стягнень на посадових осіб учасників бюджетного процесу та інших, мають на меті, не лише покарати порушника, але й змусити його усунути допущене порушення бюджетного законодавства, відшкодувати заподіяну шкоду. Правовідносини не припиняються після застосування відповідного заходу впливу, порушення та його наслідки мають бути усунені, про що повідомляється суб'єкт правозастосування. Тому такі відносини доцільно визначити як правовідносини застосування заходів державного примусу та усунення негативних наслідків від їх учинення.

Ще одним видом правовідносин у структурі цього механізму слід вважати відносини щодо вирішення спорів, що виникають у зв'язку з оскарженням рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства чи зверненням органів бюджетного контролю до суду, якщо їх повноважень недостатньо, щоб змусити учасника бюджетного процесу усунути порушення бюджетного законодавства.

Оскільки охоронна функція права діє у межах різних юрисдикцій, і кожна з них, включаючи суди, органи прокуратури, правоохоронні органи, юрисдикцію інших державних органів, пов'язана з правом на безпеку, на правовий порядок, як і на захист прав приватними особами [139, с. 100], то обґрунтованим є віднесення до сфери правової охорони бюджетних відносин питань про «роль і компетенцію судових органів, що залучаються до розгляду суперечок в процесі бюджетної системи і бюджетного процесу» [120, с. 59-60]. Застосування органами бюджетного контролю чи іншими уповноваженими суб'єктами заходів впливу за порушення бюджетного законодавства відповідно до ст. 124 БК України та Кодексу адміністративного судочинства України може бути оскаржене до адміністративного суду. Відносинам, що виникають з моменту оскарження рішення правозастосовного органу або ж відносинам, що виникають на підставі звернення органів бюджетного контролю до суду з вимогою зобов'язати учасника бюджетного процесу повернути бюджетні кошти чи виконати інше правозастосовне рішення цих органів, також притаманні ознаки відносин щодо протидії порушенням бюджетного законодавства [121, с. 54].

Правовідносини фінансового контролю у механізмі правового регулювання протидії порушенням бюджетного законодавства характеризуються комплексністю. Адже в межах цих відносин здійснюється й профілактика порушень бюджетного законодавства, й реагування на їх вчинення. Однак, їх особливістю є те, що не усі суб'єкти протидії порушенням бюджетного законодавства можуть бути учасниками цих відносин. Лише органи державного фінансового контролю у процесі реалізації повноважень щодо проведення ревізій, фінансового аудиту, аудиту ефективності та інших контрольних заходів виявляють порушення бюджетного законодавства, здійснюють розслідування таких порушень (що відображається в акті ревізії чи протоколі про порушення бюджетного законодавства, які є підставою для

застосування заходів впливу, або ж у протоколі про адміністративне правопорушення) чи повідомляють уповноважених суб'єктів про виявлене порушення, а за результатами фінансового контролю можуть приймати рішення щодо застосування заходів державного примусу до учасників бюджетного процесу й усунення виявлених порушень.

Отже, елементом механізму правового регулювання протидії порушенням бюджетного законодавства є правовідносин щодо:

– формування державної політики у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства;

– профілактики порушень бюджетного законодавства;

– виявлення, припинення, розслідування порушень бюджетного законодавства;

– застосування заходів державного примусу та усунення негативних наслідків від їх учинення;

– фінансового контролю у бюджетній сфері;

– судового розгляду спорів, що виникають у зв'язку із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

Зміст актів безпосередньої реалізації прав і обов'язків як елемент механізму правового регулювання протидії порушенням бюджетного законодавства полягає у фактичній поведінці учасників бюджетного процесу, спрямованої, передусім на утримання від заборонених дій та здійсненні суб'єктами протидії правозастосовної діяльності. На відміну від зобов'язального правового регулювання, в якому переважає активний результат реалізації – вчинення дій, що дозволяються (взяття бюджетних зобов'язань, розроблення проектів порядків використання коштів державного бюджету тощо), в охоронному переважає пасивний результат – розпорядники та одержувачі бюджетних коштів повинні

утриматися від нецільового та неефективного використання цих коштів. У цьому випадку має місце додержання норм права. Застосування ж правових норм як особлива форма їх реалізації полягає в цілеспрямованій і чітко регламентованій діяльності держави в особі уповноважених державних органів (в окремих випадках і органів місцевого самоврядування) щодо здійснення заходів державно-владного характеру та прийняття державно-владних рішень, спрямованих на реалізацію норм права [140, с. 162].

У дослідженнях теоретиків права відзначається, що стадія застосування норм права виникає у разі, якщо: а) правозастосовна діяльність виступає забезпечувальним чинником реалізації юридичних прав і обов'язків учасниками правовідносин; б) вступ у правовідносини чинився на основі правозастосовного акта, поза волею та бажанням учасників; в) є необхідність застосування санкції правової норми, покладання юридичної відповідальності (механізм державного примусу) [38, с. 342]. У відносинах протидії порушенням бюджетного законодавства застосування норм права виникає в усіх цих випадках, але найбільш поширеними підставами правозастосування є реалізація заходів державного примусу. Такі відносини виникають на підставі актів правозастосування – правових актів-документів, виданих компетентними органами (або посадовими особами), що формально закріплюють їх рішення щодо конкретної юридичної справи [140, с. 168].

Зміст та форма актів правозастосування залежить від галузевої приналежності норм, за допомогою яких здійснюється протидія порушенням бюджетного законодавства. Так, якщо відбулося нецільове використання бюджетних коштів у великих розмірах (у тисячу і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян), то особу притягують до кримінальної відповідальності на підставі ст. 210 «Нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету

без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням» Кримінального кодексу України шляхом ухвалення вироку за наслідками кримінального провадження, якщо ж таке використання відбулося в менших розмірах, то на особу накладають адміністративне стягнення на підставі ст. 164-12 «Порушення бюджетного законодавства» КУпАП шляхом винесення постанови у справі про адміністративне правопорушення.

Більшість форм правозастосовних актів органів бюджетного контролю передбачені в нормативно-правових актах, що регулюють застосування окремих заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Зокрема, Порядком призупинення бюджетних асигнувань [77] та Порядком зупинення операцій з бюджетними коштами [76] у випадку порушення бюджетного законодавства уповноваженими суб'єктами приймається правозастосовний акт у формі розпорядження.

Якщо застосовується зменшення бюджетних асигнувань, то формою правозастосовного акту є рішення, яке головному розпоряднику коштів державного бюджету приймає Міністр фінансів, головному розпоряднику коштів місцевого бюджету – керівник місцевого фінансового органу, розпоряднику бюджетних коштів нижчого рівня – головний розпорядник коштів відповідного бюджету [127]. Також у формі рішення (Міністра фінансів) застосовується безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів за здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до БК України мають проводитися з іншого бюджету [128].

Повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету застосовується за нецільове використання субвенцій та коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів. У цьому випадку орган бюджетного контролю оформляє рішення у вигляді вимоги до розпорядника бюджетних коштів про повернення до відповідного бюджету використаної ним не за цільовим призначенням суми субвенції або вимогу до

одержувача бюджетних коштів про повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в сумі, що використана ним не за цільовим призначенням [129]. Зміст та форму цих вимог визначено окремим нормативно-правовим актом – наказом Міністерства фінансів України від 5 серпня 2011року № 996 року «Про затвердження форм вимог до розпорядника та одержувача бюджетних коштів та форми Інформації про встановлені факти нецільового використання субвенції» [130].

Найменш врегульована на нормативно-правовому рівні форма попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, хоча цей захід впливу застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства (п. 1 ч. 1 ст. 117 БК України). Бюджетний кодекс України передбачає, що не лише у всіх випадках виявлення порушень застосовується попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства, але й усіма учасниками бюджетного процесу, уповноваженими БК України на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства (ч. 1 ст. 118 БК України). Ці законодавчі норми актуалізують питання нормативно-правового закріплення єдиної для усіх органів бюджетного контролю форми та змісту попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства. У сучасних умовах форма і зміст попередження певною мірою урегульована для органів Державної казначейської служби України. У Методичних рекомендація щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (затверджені наказом Державної казначейської служби України від 29 грудня 2012 року № 394) [141] визначено, що саме вказується у попередженні (суть порушення бюджетного законодавства; посилання на норми

нормативно-правових актів, які порушено та є підставою для складання попередження тощо).

Таким чином, механізмом правового регулювання протидії порушенням бюджетного законодавства є сукупність правових засобів, за допомогою взаємодії яких здійснюється правовий вплив на суспільні відносини, що виникають під час протидії порушенням бюджетного законодавства. Елементами механізму правового регулювання протидії порушенням бюджетного законодавства виступають норми права, закріплені в нормативно-правових актах, правовідносини, правореалізаційні та правозастосовні акти.

1.3 Система протидії порушенням бюджетного законодавства: теоретико-методологічні аспекти

Протидія порушенням бюджетного законодавства повинна відбуватися не хаотично, а відповідно до принципу системності. В онтологічному розумінні принцип системності спрямовує на виявлення інтегративних закономірностей, механізмів і процесів, що забезпечують об'єднання частин у ціле, виникнення інтегративних якостей і форм, у гносеологічному – він визначає установку на провідну роль ідеї інтегративного синтезу на всіх етапах дослідження системи, в організаційно-праксіологічному – орієнтує на виявлення закономірностей ефективної інтеграції діяльності, оптимального проектування, комплексування й розвитку об'єктів різної природи, у загальнометодологічному – передбачає поєднання гносеологічного й праксіологічного підходів в єдиний методологічний комплекс оптимізації соціальної дії [142, с. 235]. Відповідно до цього розуміння доцільно розглядати поняття системи. Для практичного застосування найважливішим є онтологічний та гносеологічний аспекти цього поняття. В онтологічному аспекті поняття «система» постає як сукупність елементів і зв'язків між ними, що існують об'єктивно, незалежно від волі та свідомості людей. У гносеологічному аспекті йдеться про використання поняття «система» та інших споріднених понять як інструмента пізнання сутності складних матеріальних систем [143, с. 204] з установкою на провідну роль ідеї інтегративного синтезу. Систему визначають також як комплекс елементів та їхніх властивостей, взаємодія між якими зумовлює появу якісно нової цілісності. Наявність істотних стійких зв'язків (відношень) між складовими системи або (та) їхніми

властивостями, які перевищують за потужністю (силою) зв'язки (відношення) цих складових з об'єктами, що не входять до цієї системи, є важливим її атрибутом [143, с. 204].

Саме як комплекс взаємопов'язаних елементів, що у сукупності творять нову субстанцію, яку доцільно розглядати через розуміння провідної ролі ідеї інтегративного синтезу, варто досліджувати систему протидії порушенням бюджетного законодавства. У цьому розумінні протидія антисоціальним явищам є специфічною соціальною системою [144, с. 15], підсистемою якої є протидія порушенням бюджетного законодавства.

До основних характерних особливостей системи у наукових дослідженнях відносять наступні: система є передусім сукупністю елементів. За певних умов елементи, відповідно, можуть розглядатись як системи; наявність суттєвих зв'язків між елементами та (або) їх властивостями, що переважають над зв'язками цих елементів із тими, які не входять до даної системи. Під суттєвими зв'язками розуміють лише такі, що закономірно визначають інтегративні властивості системи, і це вирізняє систему з оточуючого середовища як цілісний об'єкт; наявність визначеної організації, що проявляється у зменшенні ступеня ентропії (невизначеності) системи порівняно з ентропією системоутворюючих факторів. До таких факторів належать кількість елементів системи, кількість суттєвих зв'язків, якими може володіти елемент, тощо; наявність інтегративних властивостей, тобто властивих системі загалом, проте не властивих жодному елементу зокрема. Це свідчить про те, що хоча властивості системи й залежать від властивостей елементів, вони не визначаються ними повністю. Отже, система не зводиться до простої сукупності елементів, і розчленовуючи її на окремі частини, не можливо пізнати всі властивості системи загалом. У загальному вигляді поняття «система» характеризується множиною елементів, зв'язками

між ними, цілісним характером матеріального об'єкта, явища або процесу [143, с. 204].

Систему протидії порушенням бюджетного законодавства складають суб'єкти, об'єкти та заходи протидії (у наукових дослідженнях таку діяльність розглядають як зміст протидії [145, с. 472]).

Суб'єктом будь-якої діяльності є особи (фізичні або юридичні) чи інші утворення здатні на підставі наданої їм компетенції до цілеспрямованої діяльності [85, с. 1211] щодо реалізації поставлених завдань. Суб'єкт функціонує в загальних межах такої діяльності та керується її основними принципами. Віднесення особи чи організації до складу цих суб'єктів означає, як правило, постійну чи тривалу (систематичну) участь у діяльності. Важливою ознакою є відповідальність суб'єкта за вирішення завдань відповідної діяльності [146, с. 31].

Тому суб'єктами протидії порушенням бюджетного законодавства слід вважати уповноважених учасників правовідносин, які цілеспрямовано протидіють бюджетній деліктності, мають зовнішні і внутрішні зв'язки, як по «вертикалі», так і по «горизонталі», мають можливість вибору власної поведінки під час проведення протидії в межах, передбачених чинним законодавством [112, с. 63]. При цьому спрямованість усіх чи частини функцій на здійснення діяльності, що складає зміст протидії (профілактику, виявлення, припинення порушень бюджетного законодавства, застосування заходів бюджетно-правового примусу чи адміністративної відповідальності тощо) слід вважати необхідною рисою, що характеризує суб'єкт протидії порушенням бюджетного законодавства. Ще в 80-роки XX століття Г.А. Аванесов наголосив на важливості зв'язку між діяльнісною характеристикою протидії (соціальної профілактики у розумінні автора) і суб'єктом – «приймаючи

особливу спрямованість і, виявляючись у специфічній області, така діяльність відповідно знаходить і свого «особливого» суб'єкта (чи суб'єктів), що веде своє «життя», що має свою «мову», свої правила поведінки і т.д., але здійснює діяльність від імені суспільства (держави). У такий же спосіб з'являються і суб'єкти... профілактики» [145, с. 422]. Це твердження цілком прийнятне й до суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства.

За критерієм здійснення діяльності, що становить зміст протидії порушенням бюджетного законодавства, до суб'єктів такої протидії О.В. Герман відносить: Верховну Раду України, Президента України, Кабінет Міністрів України, органи бюджетного контролю (Рахункова палата, Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи, органи Державної казначейської служби України, органи Державної аудиторської служби України), правоохоронні органи (Національна поліція, Національне антикорупційне бюро України, Державне бюро розслідувань, Служба безпеки України, податкова міліція, прокуратура) та суди. Тобто система суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства складається з вищих органів державної влади, які формують державну політику у цій сфері, судів, які за допомогою здійснення правосуддя впливають на бюджетну деліктність та її детермінанти, органів бюджетного контролю та правоохоронних органів, які безпосередньо і цілеспрямовано протидіють правопорушенням у бюджетній сфері [87, с. 2-3]. Слід позитивно оцінити спробу авторки виокремити серед учасників відносин у бюджетній сфері суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства (незважаючи на те, що у дисертаційному дослідженні не наведена позиція, які саме делікти (лише бюджетні проступки чи сукупність адміністративних, цивільних, дисциплінарних правопорушень і злочинів) складають зміст поняття «порушення бюджетного законодавства»). Заслуговує на підтримку й позиція щодо критерію віднесення до цих

суб'єктів здійснення одного із видів діяльності, що складають зміст протидії порушенням бюджетного законодавства. Цю класифікацію можливо взяти за основу для дослідження системи суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства, однак вона потребує певних доповнень та уточнень.

Верховна Рада України як єдиний орган законодавчої влади в Україні, реалізовує повноваження у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства, передусім за допомогою прийняття законів України та інших нормативно-правових актів. Саме законодавчою функцією послуговується парламент виробляючи й забезпечуючи реалізацію політики протидії порушенням бюджетного законодавства, регулюючи суспільні відносини в цьому напрямі, визначаючи порядок взаємодії між суб'єктами такої протидії [147, с. 235]. Крім того, Верховна Рада України протидіє бюджетній деліктності шляхом реалізації організаційних і контрольних повноважень щодо Рахункової палати, розгляду річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України, а також за допомогою функціонування Комітету Верховної Ради України з питань бюджету та інших комітетів. Активну участь у формуванні державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства беруть Президент України та Кабінет Міністрів України. На підставі норм Конституції України та законів вони визначають напрями та конкретні заходи протидії порушенням бюджетного законодавства, забезпечують правове регулювання діяльності окремих суб'єктів протидії, визначають механізми їх координації та взаємодії.

Суб'єктами, які формують державну політику у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства, доцільно визнати не лише вищі органи державної влади, але й центри публічної влади на регіональному та місцевому рівнях. Адже, як відзначають представники кримінології диференційований

підхід до протидії злочинності, а у нашому випадку – бюджетній деліктності на рівні регіонів надає можливість виявити закономірності виникнення та існування цих явищ в конкретних умовах [148, с. 198]. Розуміння державної регіональної політики як складової частини внутрішньої політики України (надане у Законі України «Про засади державної регіональної політики» [149]) дозволяє до суб'єктів формування державної політики у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства віднести місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, їх посадових осіб. Органи місцевого самоврядування, передусім обласні ради, затверджуючи комплексні програми регіонального розвитку [150], програми розвитку окремих сфер, антикорупційні програми [151] або ж спеціалізовані програми у сфері бюджетного процесу [152], визначають які фактори впливають на стан бюджетної деліктності у певному регіоні та які саме механізми протидії порушенням бюджетного законодавства доцільно використовувати. Місцеві державні адміністрації також є учасниками процесу формування державної політики у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства. Відповідно до ст. 17 Закону України «Про місцеві державні адміністрації» ці органи державної виконавчої влади розробляють проекти програм соціально-економічного розвитку і подають їх на затвердження відповідній раді, забезпечують їх виконання, звітують перед відповідною радою про їх виконання; розробляють та вносять пропозиції до проектів державних цільових програм, а також довгострокових прогнозів та проектів індикативних планів розвитку відповідних галузей народного господарства, їх фінансово-економічного забезпечення [153].

Серед суб'єктів, які безпосередньо реалізовують заходи протидії порушенням бюджетного законодавства виокремлюють органи, наділені повноваженнями з контролю за дотриманням бюджетного законодавства (органи бюджетного контролю). До них належать: Верховна Рада

України, комітет Верховної Ради України з питань бюджету, Рахункова палата, Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи, органи Державної казначейської служби України, органи Державної аудиторської служби України, Верховна Рада і Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві ради та їх виконавчі органи, місцеві державні адміністрації (ст. ст. 109 – 115 БК України). На думку О. В. Герман, безпосередньо протидіють порушенням бюджетного законодавства шляхом проведення заходів фінансового контролю (попередження та виявлення порушень) та (або) застосування заходів впливу за бюджетні делікти (при цьому така діяльність вважається однією з основних) лише Рахункова палата, Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи, органи Державної казначейської служби України та органи Державної аудиторської служби України [87, с. 36]. До цього переліку слід додати головних розпорядників бюджетних коштів. Адже, відповідно до ст.ст. 10, 22 БК України головний розпорядник визначає мережу розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів; здійснює управління бюджетними коштами у межах встановлених йому бюджетних повноважень, забезпечуючи ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі; здійснює контроль за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов’язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів. Приписи БК України про розподіл на головних розпорядників та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня визначають одну з ознак правового статусу розпорядників – у законодавчих нормах закріплено субординаційний характер

відносин у системі розпорядників бюджетних коштів. Така ознака зумовлює повноваження головного розпорядника контролювати використання коштів розпорядником нижчого рівня з можливістю в межах компетенції застосовувати заходи пливу за порушення бюджетного законодавства [154, с. 79-80].

Поряд з органами бюджетного контролю правоохоронні органи безпосередньо здійснюють заходи протидії порушенням бюджетного законодавства. На думку М. В. Шевчука правоохоронні органи попереджають, виявлять, припиняють та розслідують кримінальні правопорушення, що посягають на відносини щодо використання бюджетних коштів (ст.ст. 210 та 211 КК України). Наділені правоохоронні органи повноваженнями й щодо попередження у взаємодії з органами бюджетного контролю адміністративно-карних порушень бюджетного законодавства, однак основні функції вони виконують за допомогою оперативно-розшукової та слідчої діяльності [121, с. 76]. Серед правоохоронних органів такі функції виконують Національне антикорупційне бюро України, Національна поліція, Державне бюро розслідувань, Служба безпеки України та податкова міліція.

Ще одним правоохоронним органом, наділеним повноваженнями у сфері протидії бюджетним правопорушенням, є Бюро економічної безпеки, адже відповідно до п. 6 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про Бюро економічної безпеки України» одним з основних його завдань є планування заходів у сфері протидії кримінальним правопорушенням, віднесеним законом до його підслідності (у тому числі і правопорушень, передбачених ст.ст. 210 і 211 КК України). Початок його діяльності зумовить припинення функціонування податкової міліції та зміни у діяльності підрозділів Національної поліції та Служби безпеки України, що призведе до змін у системі суб’єктів протидії порушенням бюджетного законодавства.

Прокуратуру розглядають як суб’єкт протидії бюджетним правопорушенням у зв’язку з виконанням нею

функцій процесуального керівництва [121, с. 76] та координації діяльності правоохоронних органів [155]. Остання функція є особливо важлива для системності протидії порушенням бюджетного законодавства.

Слід відзначити, що автори, які досліджували діяльність правоохоронних органів щодо протидії бюджетній деліктності, не відмежовували поняття «порушення бюджетного законодавства», «бюджетне правопорушення», «бюджетний проступок». Більшість функцій правоохоронні органи виконують, протидіючи кримінальним правопорушенням, що зумовлює використання терміну «бюджетне правопорушення» як узагальнююче щодо деліктів у бюджетній сфері. Що ж до їх функціонування як суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства (бюджетним проступкам та адміністративним правопорушенням), то основною діяльністю слід визнати профілактику відповідних порушень. Адже причини та умови що злочинів у бюджетній сфері, що адміністративно-караних порушень бюджетного законодавства, що бюджетних проступків одні і ті ж. Тому впливаючи на детермінанти злочинності, правоохоронні органи одночасно впливають й на причини та умови порушень бюджетного законодавства, що дозволяє вести мову про комплексність профілактики правопорушень – без галузевого розподілу. Підтвердження цього є й нещодавно прийняті законодавчі норми. Так, у Законі України «Про Бюро економічної безпеки України» у більшості норм використовується поняття «кримінальні правопорушення», якщо йдеться про процесуальну діяльність Бюро економічної безпеки, а щодо профілактичної діяльності – «правопорушення». Зокрема, п. 5 ч. 1 ст. 4 цього Закону України до завдань Бюро економічної безпеки відніс збирання та аналіз інформації про правопорушення, що впливають на

економічну безпеку держави, та визначення способів запобігання їх виникненню в майбутньому [97].

Правозастосовними повноваженнями щодо протидії порушенням бюджетного законодавства політичними партіями наділене Національне агентство з питань запобігання корупції. Відповідно до ст.ст. 17-6 – 17-9 Закону України «Про політичні партії в Україні» передбачено, що НАЗК у процесі здійснення державного контролю за законним та цільовим використанням політичними партіями коштів, виділених з державного бюджету на фінансування їхньої статутної діяльності, у тому числі й щодо перерахування партією залишків невикористаних коштів до державного бюджету після завершення календарного року, має право застосовувати зупинення та припинення державного фінансування статутної діяльності політичної партії [156]. Тому й Національне агентство з питань запобігання корупції також слід вважати суб'єктом протидії порушенню бюджетного законодавства.

Повноваження судів як суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства реалізовуються під час розгляду та вирішення справ про адміністративні правопорушення, передбачені ст. 164-12 КУпАП та адміністративних справ, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. У наукових дослідженнях, предметом яких є здійснення правосуддя в справах, що виникають із фінансових відносин, відзначається, що суди вирішують важливе як для держави, так і для українського суспільства завдання – забезпечення невідворотності покарання за вчинення правопорушень у сфері управління фінансовою системою; захист і відновлення порушених прав, свобод та інтересів постраждалих від правопорушення осіб і держави; недопущення вчинення нових правопорушень у сфері управління фінансовою системою [157, с. 38]. Тобто суди як суб'єкти протидії порушенням бюджетного законодавства і застосовують заходи державного примусу, і

поновлюють порушені права, і здійснюють профілактичну діяльність.

Відповідно до ст. 221 КУпАП справу про вчинення адміністративно-караного порушення бюджетного законодавства розглядають судді районних, районних у місті, міських чи міськрайонних судів (місцевих судів). Стаття 245 КУпАП завданнями адміністративно-деліктного провадження, у тому числі у справах про порушення бюджетного законодавства називає: своєчасне, всебічне, повне і об'єктивне з'ясування обставин справи, вирішення її в точній відповідності з законом, забезпечення виконання винесеної постанови, а також виявлення причин та умов, що сприяють вчиненню адміністративних правопорушень, запобігання правопорушенням, виховання громадян у дусі додержання законів, зміцнення законності.

Відповідно до цих завдань суд з'ясовує чи було вчинено адміністративне правопорушення, чи винна дана посадова особа учасник бюджетного процесу в його вчиненні, чи підлягає вона адміністративній відповідальності, чи є обставини, що пом'якшують і обтяжують відповідальність, чи заподіяно майнову шкоду та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи. Тобто вирішує справу по суті та за наявності відповідних підстав накладає стягнення у виді штрафу на керівника чи іншу посадову особу учасника бюджетного процесу, застосовуючи тим самим заходи державного примусу. Профілактику адміністративно-караних порушень бюджетного законодавства суд здійснює реалізуючи приписи ст. 280 КУпАП, відповідно до яких встановивши причини та умови, що сприяли вчиненню адміністративного правопорушення, суд вносить у відповідний державний орган чи орган місцевого самоврядування, громадську організацію або посадовій особі пропозиції про вжиття заходів щодо усунення цих причин та умов.

Розгляд та вирішення адміністративних справ, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, здійснюють адміністративні суди у порядку, визначеному КАС України. Як відзначається у працях представників фінансово-правової науки, адміністративні суди, зважаючи на основне завдання адміністративного судочинства – вирішення спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень, під час здійснення правосуддя в адміністративних справах щодо бюджетних правовідносин виявляють детермінанти вчинення бюджетних деліктів, визначають правомірність чи неправомірність винесених органами бюджетного контролю рішень, чим здійснюють протидію порушенням бюджетного законодавства, яка характеризується, в основному, профілактичною спрямованістю [111, с. 74]. Крім того, розв'язання адміністративними судами публічно-правових спорів у сфері бюджетної системи та бюджетного процесу, спрямоване на усунення фінансових (бюджетних) правопорушень, призводить до відновлення фінансової дисципліни та повернення до бюджетів та інших публічних фондів фінансових ресурсів у значних обсягах [120, с. 3].

Протидіють порушенням бюджетного законодавства не лише органи публічної адміністрації. Як зазначають А. І. Суббот та В. М. Костенко робота органів влади і структур громадянського суспільства повинна вестися в напрямку створення умов як для протидії корупції, так і для громадської участі в даному процесі [158, с. 116]. Громадськість виконує завдання щодо формування державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства та профілактики таких порушень. Крім того, слід наголосити на ролі громадськості у контролі за діяльністю безпосередніх суб'єктів правозастосування у сфері протидії порушенням

бюджетного законодавства. Серед форм участі громадськості у протидії цим порушенням доцільно виокремити участь представників громадських організацій в роботі громадських рад як органів бюджетного контролю, так і правоохоронних органів, а також діяльність спеціалізованих антикорупційних громадських об'єднань, одним із завдань яких є контроль за законністю використання бюджетних коштів. Як приклад, на підставі п. 9 Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2016 року № 43 [133], згідно з пунктом 8 Типового положення про громадську раду при міністерстві, іншому центральному органі виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки Крим, обласній, Київській та Севастопольській міській, районній, районній у мм. Києві та Севастополі державній адміністрації, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03 листопада 2010 року № 996 «Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики» [159] створена та діє Громадська рада при Державній аудиторській службі України як консультативно-дорадчий орган, утворений для сприяння участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю [160].

Актуальною є спроба запровадження інтегрованої інформаційно-аналітичної системи «Прозорий бюджет» (відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України від 11 лютого 2016 року № 92-р [161]), яка одним із своїх завдань передбачає створення умов для залучення громадян та інститутів громадянського суспільства до процесу контролю ефективності та цільового використання публічних коштів. На думку розробників концепції запровадження такої системи забезпечить підвищення ефективності використання публічних коштів; посилення контролю громадськості за складенням,

виконанням і звітуванням про публічні кошти; зменшення вірогідності зловживань та вчинення корупційних дій на всіх етапах планування та використання публічних коштів. Тобто однією з основних цілей її запровадження є профілактика деліктів у бюджетній сфері за допомогою прозорості та контролю з боку громадськості [162, с. 217-218].

Системний підхід, який передбачає розгляд об'єкта як складного, різноякісного явища, що складається з елементів, зв'язки між якими утворюють відносно незмінну структуру і забезпечують його цілісність [163, с. 950], зумовлює необхідність дослідження суб'єктів протидії не лише беручи за основу їх діяльність та завдань у цій сфері, але й їх територіальну специфіку, рівень взаємодії з іншими елементами системи.

Зважаючи на розроблені наукою управління умови ефективності функціонування системи (детермінованість елементів, динамічність системи, наявність у системі управляючого параметру, підсилювальної властивості та зворотних зв'язків) [164, с. 169] і основні принципи побудови організаційних структур управління (прагнення до мінімуму ступенів у ієрархічній системі управління, організаційна забезпеченість функцій, забезпечення «гнучкості» організаційних структур, досягнення оптимального сполучення централізації і децентралізації, виключення дублювання функцій, забезпечення відносної рівномірності навантажень на кожний структурний підрозділ, забезпечення максимального ступеня типізації) [164, с. 183-185], при системному розгляді та вдосконаленні суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства необхідно враховувати, що: структура суб'єктів протидії диференціюється відповідно до їх завдань з обов'язковим чітким визначенням території та об'єктів, із якими повинен працювати цей суб'єкт; організації одного рівня не повинні використовуватися при вирішенні завдань іншого рівня, для вирішення яких вони, фактично, не пристосовані; завдання, що

вимагають злагоджених зусиль декількох суб'єктів, повинні реалізовуватися саме як спільні, не допускаючи спроб одного із суб'єктів робити «усе за всіх»; одні і ті ж функції не повинні виконувати декілька суб'єктів (дублювання), якщо тільки не існує необхідність інтенсифікації, взаємопідкріплення у відповідній діяльності шляхом часткового «перекриття» функцій [146, с. 32-33].

Таким чином, суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства варто поділити на тих, що функціонують на:

а) загальносоціальному рівні – суб'єкти формування державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства – Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, центральні органи виконавчої влади, місцеві державні адміністрації, органи місцевого самоврядування;

б) спеціальному рівні:

– органи бюджетного контролю – Рахункова палата України, Міністерство фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, місцеві фінансові органи, головні розпорядники бюджетних коштів;

– правоохоронні та антикорупційні органи – Національна поліція, Державне бюро розслідувань, Національне антикорупційне бюро України, Бюро економічної безпеки України, Служба безпеки України, податкова міліція (до початку діяльності Бюро економічної безпеки України), Національне агентство з питань запобігання корупції, прокуратура;

– суди – загальні та адміністративні;

– громадськість.

До об'єктів протидії протиправним проявам належать, по-перше, різноманітні процеси та явища, що детермінують

вчинення правопорушень. Це, передусім, соціальні, економічні, політичні, психологічні та інші фактори, що обумовлюють стан та динаміку деліктності. Ступінь зв'язку цих факторів із деліктністю неоднакова, і кожен з них потребує впливу, хоч і різної інтенсивності. По-друге, об'єктами слід вважати діяльність юридичних та фізичних осіб, яка або безпосередньо порушує норми закону або порушує норми моралі та правила соціальної взаємодії, при цьому виявляє тенденцію до переростання в протиправне діяння. Така діяльність може мати різноманітну спрямованість – фінансову, управлінську, господарську та ін. І по-третє, об'єктами впливу є особистість правопорушника як процес формування його деліктно значимих властивостей [146, с. 27].

Протидія спрямована проти причин та умов порушень бюджетного законодавства, проти власне правопорушень, різних їх видів, груп та категорій, проти посадових осіб, які вчиняють правопорушення, а також інших обставин, зміна яких може позитивно вплинути на стан бюджетної деліктності. Протидія здійснюється на ці об'єкти, щоб, з одного боку, попередити вчинення порушень бюджетного законодавства, а з іншого – припинити протиправну діяльність, покарати винних та усунути порушення і його наслідки. При цьому фізичні та юридичні особи завжди залишаються основним об'єктом протидії, оскільки саме вони є носіями суспільних відносин [145, с. 445]. Як слушно відзначає О.І. Остапенко, об'єкту профілактичного впливу притаманні права й обов'язки, він несе відповідальність (у даному випадку адміністративну) за свої дії [165, с. 122]. Ці риси характеризують й об'єкт протидії порушенням бюджетного законодавства.

Об'єктами протидії порушенням бюджетного законодавства є учасники бюджетного процесу – юридичні особи та їх посадові особи. Якщо мова йде про юридичних осіб, то передусім об'єктом впливу виступають розпорядники та одержувачі бюджетних коштів.

Розпорядником бюджетних коштів відповідно до п. 47 ч. 1 ст. 2 БК України вважається бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, довгострокових зобов'язань за енергосервісом, середньострокових зобов'язань у сфері охорони здоров'я та здійснення витрат бюджету. Розпорядники бюджетних коштів є учасниками бюджетного процесу на всіх його стадіях і відіграють значну роль в управлінні бюджетними коштами [166, с. 6].

Правовий статус розпорядників бюджетних коштів, на думку Н. Я. Якимчук, характеризується такими ознаками: 1) державно-правова (публічна) природа розпорядників бюджетних коштів; 2) розпорядники бюджетних коштів – це зовнішня форма керованої підсистеми системи управління державними фінансами; 3) їх діяльність є формою фінансової (бюджетної) діяльності спеціальних публічних суб'єктів, що регулюється фінансовим правом і здійснюється відповідно до певних принципів [167, с. 55], а одним з елементів правового статусу названо засади відповідальності [167, с. 61-62]. Під час дослідження правового статусу розпорядників бюджетних коштів у зв'язку з протидією порушенням бюджетного законодавства саме на відповідальності слід акцентувати увагу. Також важливим є розгляд розпорядників як об'єктів бюджетного контролю з боку Держаудитслужби та Державної казначейської служби.

Бюджетний кодекс України за обсягом повноважень поділяє розпорядників бюджетних коштів на головних та розпорядників нижчого рівня. Як вірно відзначає, Л. Чуприна головні розпорядники бюджетних коштів наділяються спеціальним керівним статусом та виступають елементом системи управління державними фінансами. Вони перші отримують право безпосередньо розподіляти бюджетні асигнування в межах затверджених бюджетних призначень та

їх лімітних обсягів, визначених Кабінетом Міністрів України, а також наділені правом розподіляти кошти бюджету нижчестоящим розпорядникам бюджетних коштів [168, с. 87]. Водночас головні розпорядники зобов'язані контролювати використання коштів розпорядниками нижчого рівня та нести відповідальність за неналежно здійснений контроль. У зв'язку з цим у наукових дослідженнях пропонується посилити відповідальність головних розпорядників бюджетних коштів за управління бюджетними асигнуваннями й визначення ними підпорядкованих Держказначейству бюджетних установ, що виконуватимуть цільові програми [169, с. 112].

Бюджетний кодекс України містить перелік бюджетних установ, які можуть отримати статус головного розпорядника шляхом зазначення про це в Законі України про Державний бюджет на відповідний рік чи рішенні про місцевий бюджет, а також їх основні повноваження. Головними розпорядниками бюджетних коштів є бюджетні установи в особі їх керівників, які отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень. Головними розпорядниками бюджетних коштів можуть бути виключно: 1) за бюджетними призначеннями, визначеними законом про Державний бюджет України, – установи, уповноважені забезпечувати діяльність Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України в особі їх керівників; міністерства, Національне антикорупційне бюро України, Служба безпеки України, Конституційний Суд України, Верховний Суд та інших суб'єктів, в особі їх керівників; 2) за бюджетними призначеннями, визначеними рішенням про бюджет Автономної Республіки Крим, - уповноважені юридичні особи (бюджетні установи), що забезпечують діяльність Верховної Ради Автономної Республіки Крим та Ради міністрів Автономної Республіки Крим, а також міністерства та інші органи влади Автономної Республіки Крим в особі їх керівників; 3) за бюджетними призначеннями, визначеними іншими рішеннями про місцеві бюджети, - місцеві державні

адміністрації, виконавчі органи та апарати місцевих рад (секретаріат Київської міської ради), структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників.

Основою правового статусу головних розпорядників бюджетних коштів є їх повноваження. Головний розпорядник бюджетних коштів:

1) розробляє план діяльності на середньостроковий період (включаючи заходи щодо реалізації інвестиційних проектів) з урахуванням Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету), закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), прогнозних та програмних документів економічного і соціального розвитку;

2) організовує та забезпечує на підставі Бюджетної декларації (прогнозу місцевого бюджету) та плану діяльності на середньостроковий період складання проекту кошторису та бюджетного запиту і подає їх Міністерству фінансів України (місцевому фінансовому органу);

3) отримує бюджетні призначення шляхом їх затвердження у законі про Державний бюджет України (рішенні про місцевий бюджет); приймає рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та/або одержувачами бюджетних коштів, розподіляє та доводить до них у встановленому порядку обсяги бюджетних асигнувань;

4) затверджує кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (плани використання бюджетних коштів одержувачів бюджетних коштів), якщо інше не передбачено законодавством;

5) розробляє проекти порядків використання коштів державного бюджету за бюджетними програмами;

6) розробляє та затверджує паспорти бюджетних програм і складає звіти про їх виконання, при цьому

забезпечуючи: своєчасність затвердження паспортів бюджетних програм, достовірність і повноту інформації, що в них міститься; відповідність змісту паспортів бюджетних програм закону про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) та/або розпису бюджету (крім випадків внесення змін до паспортів бюджетних програм у разі внесення змін до спеціального фонду кошторису бюджетної установи в частині власних надходжень бюджетних установ), порядкам використання бюджетних коштів і правилам складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання; підтвердження результативних показників бюджетних програм офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, запровадження форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку для збору такої інформації;

7) організовує та здійснює моніторинг виконання бюджетних програм, здійснює оцінку їх ефективності;

8) здійснює управління бюджетними коштами у межах встановлених йому бюджетних повноважень, забезпечуючи ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі;

9) здійснює контроль за своєчасним поверненням у повному обсязі до бюджету коштів, наданих за операціями з кредитування бюджету, а також кредитів (позик), отриманих державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою), та коштів, наданих під державні (місцеві) гарантії;

10) здійснює контроль за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов’язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів;

11) забезпечує організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності у порядку, встановленому законодавством;

12) забезпечує доступність інформації про бюджет відповідно до законодавства.

Під час протидії порушенням бюджетного законодавства слід враховувати, що законні інтереси розпорядників бюджетних коштів містять в собі можливість одержання ними визначених благ в процесі виконання соціальної функції публічних суб'єктів щодо утримання бюджетної сфери та надання публічних послуг. Тобто розпорядники в першу чергу є законними представниками публічного інтересу і їх права та обов'язки підпорядковані йому, і в другу чергу – володіють власним інтересом щодо належного утримання підпорядкованої їм частини бюджетної сфери та належного надання публічних послуг підпорядкованими державними організаціями, в третю чергу, як керівники очолюваних ними бюджетних установ є законними представниками індивідуального характеру майнових законних інтересів щодо їх належного (максимально задоволеного) бюджетного утримання. Тому задоволення публічних потреб є основною соціальною функцією діяльності розпорядника бюджетних коштів. Бюджетні установи повністю утримуються за рахунок коштів відповідно державного чи місцевого бюджетів та забезпечують безперебійне функціонування публічної адміністрації. Безпідставні обмеження у використанні коштів у багатьох випадках зумовлює ненадання на належному рівні публічних послуг бюджетною установою. У зв'язку з цим суб'єктам протидії порушенням бюджетного законодавства необхідно враховувати соціальне (публічне) значення діяльності розпорядника бюджетних коштів, у тому числі адміністративним судам під час розгляду справ про

оскарження рішень про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства слід намагатися в якомога коротші терміни вирішити справу, зважаючи на те, що рішенням правозастосовного суб'єкта обмежено повноваження бюджетної установи на використання коштів [154, с. 85-86].

Відповідно до п. 38 ч. 1 ст. 2 БК України одержувачем бюджетних коштів є суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримує на їх виконання кошти бюджету. Уповноваження надається шляхом доведення одержувачеві бюджетних асигнувань та виділення відповідних коштів бюджету (на безповоротній чи поворотній основі). Одержувач бюджетних коштів використовує такі кошти відповідно до вимог бюджетного законодавства на підставі плану використання бюджетних коштів, що містить розподіл бюджетних асигнувань.

Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ [170] містить критерії визначення одержувача та певні обмеження щодо можливості визнання юридичної особи одержувачем. Зокрема, не можуть отримувати повноваження на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яку визнано в установленому порядку банкрутом, стосовно якої порушено справу про банкрутство чи яка перебуває в стадії ліквідації (крім вугледобувних підприємств, щодо яких введено процедуру розпорядження майном). А критеріями визначення одержувача п. 9 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ називає: досвід роботи за відповідним профілем не менше двох років та наявність відповідної кваліфікації з урахуванням напряму чи заходу бюджетної програми; виробничий потенціал і показники виробничої

діяльності, науково-технічної бази (у разі потреби); наявність бездефіцитного фінансового плану на поточний рік, фінансово-економічного розрахунку (обґрунтування) здійснення заходів бюджетної програми; незбиткова діяльність одержувача за останні два роки, відсутність простроченої заборгованості за наданими банками кредитами; співвідношення вартості робіт, послуг та їх якості; застосування договірних умов [170].

Змістом протидії порушенням бюджетного законодавства є заходи протидії, саме у їх здійсненні виявляються специфічні особливості цієї соціально значимої діяльності. Як відзначають А. Суббот та Ю. Дем'янчук вирішення питань протидії корупції повинно базуватися на теоретико-методологічному обґрунтуванні комплексу заходів [171, с. 113]. Актуальним є це твердження й для протидії порушенням бюджетного законодавства.

В адміністративно-деліктологічних та кримінологічних дослідження неодноразово наголошувалося на важливості заходів протидії (соціальної профілактики) деліктності. Андрєєва О.Б. розробку та реалізацію комплексу профілактичних заходів вважає серцевиною системи профілактики [172, с. 8], а значна частина науковців саме за допомогою заходів визначає поняття «протидія злочинності» [173]. У наукових дослідженнях пропонувались досить різноманітні класифікації заходів протидії злочинності, адміністративні деліктності, корупції та іншим негативним соціальним явищам: за рівнем розрізняються загальносоціальні, спеціально-кримінологічні та індивідуальні заходи; за масштабом – заходи, які здійснюються у територіальному розрізі, на окремому об'єкті, щодо групи осіб; за змістом – заходи соціально-економічного, політичного, ідеологічного, технічного, правового та іншого характеру; за суб'єктами – заходи, що здійснюються органами влади та

правоохоронними органами, організаціями, громадськими об'єднаннями, установами, окремими громадянами; за об'єктами – відповідно до видів злочинів, на протидію яким вони спрямовані [174].

О. І. Остапенко, відзначаючи різноманітність класифікацій заходів, наголошує на необхідності більш укрупненої класифікації заходів, за допомогою яких можна розкрити їх основні ознаки. У зв'язку з чим пропонує виокремити у системі заходів боротьби з адміністративною деліктністю як самостійні блоки: 1) загальні заходи соціального попередження адміністративної деліктності; 2) спеціальні заходи соціального попередження адміністративної деліктності; 3) організаційні та правові заходи забезпечення соціального попередження адміністративної деліктності [175, с. 247-248; 112, с. 32]. Такий підхід дозволяє врахувати рівні протидії деліктності, «визначити спрямованість кожного виду заходів та їх зміст» [112, с. 32].

Саме за змістом і метою застосування (спрямованістю) М. І. Мельник поділяє заходи протидії корупції на профілактичні, правоохоронні, репресивні та заходи поновлення. Профілактичними визнаються заходи, які спрямовані на запобігання соціальним передумовам, загальним причинам та умовам корупції, усунення причин та умов (корупційних ризиків), що сприяють вчиненню конкретних корупційних діянь. Правоохоронні – це заходи, які полягають у виявленні, припиненні, розслідуванні (розгляді) фактів корупційних діянь та доказуванні вини причетних до їх вчинення осіб. Репресивними є заходи, які полягають у застосуванні до винних у вчиненні корупційних діянь передбаченого законом державного примусу у виді покарання, стягнення. Заходи поновлення – це заходи, спрямовані на поновлення порушених в результаті вчинення корупційних діянь законних прав та інтересів фізичних і юридичних осіб, усунення наслідків корупційних діянь, скасування

неправомірних рішень, прийнятих внаслідок корупційних діянь [176, с. 249-250].

На нашу думку, систему заходів протидії порушенням бюджетного законодавства доцільно класифікувати саме за змістом і спрямованістю, виокремивши заходи профілактики, застосування державного примусу та поновлення. Заходи профілактики порушень бюджетного законодавства спрямовані на виявлення різноманітних соціальних та індивідуальних факторів, що зумовлюють вчинення таких порушень, усунення причин та умов конкретних порушень бюджетного законодавства і бюджетної деліктності загалом як за допомогою правових, так й організаційних форм впливу.

Протидія порушенням бюджетного законодавства передбачає здійснення заходів профілактики на загальносоціальному та спеціальному рівнях із врахуванням того, що, як відзначив О. М. Костенко, в Україні сьогодні існує криміногенна система, заснована на соціальній аномалії (стан суспільства, за якого жити і працювати за соціальними нормами не вигідно), яка є причиною злочинності кризового типу. Протидія злочинам, спричиненим соціальною аномалією, не може бути ефективною без реформ, у результаті яких будуть усунуті соціальні аномалії, що і є причиною цих злочинів, тобто жити і працювати за соціальними нормами стане вигідно [177, с. 576; 178 с. 6-7]. Повною мірою це стосується й протидії порушенням бюджетного законодавства.

Застосування заходів державного примусу за порушення бюджетного законодавства передбачає діяльність щодо реагування на вчинення відповідного порушення. Ці заходи характеризуються як правоохоронною спрямованістю, так і примусовим (каральним) характером. Доцільним є їх розгляд у межах однієї групи заходів, оскільки це дозволить реагування на вчинення порушення бюджетного законодавства

сприймати як цілісну та системну діяльність, яка складається із пов'язаних одна з одною стадій (етапів). Адже виявлення, розслідування порушень та доказування вини причетних до їх вчинення осіб чи інших обставин здійснюється не для того, щоб виявити, розслідувати або ж доказувати, а для можливості реалізації останньої стадії реагування – накладення стягнення, покарання (застосування заходу державного примусу). При цьому, як відзначають представники кримінології, у системі заходів протидії злочинності покарання відіграє провідну роль [179, с. 117].

Заходи застосування державного примусу за порушення бюджетного законодавства (як сукупності бюджетних проступків та адміністративних правопорушень) реалізовуються в межах застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, передбачених у ст. 117 БК України, та у процесі адміністративно-деліктного провадження у справах про адміністративне правопорушення, передбачене ст. 164-12 КУпАП.

Важливість для функціонування бюджетної системи та комплексність діяльності щодо усунення негативних наслідків від учинення порушень бюджетного законодавства зумовлює виокремлення заходів, що складають зміст цієї діяльності в окрему групу, хоча й сама ця діяльність вважається реагуванням на порушення. Ці заходи слід віднести до заходів поновлення, які спрямовані, передусім, на поновлення порушених в результаті вчинення бюджетного чи адміністративного проступку прав та інтересів держави (територіальних громад) у бюджетній сфері, приведення за наявної такої можливості правової ситуації у попередній стан. Ці заходи також мають на меті відшкодування заподіяної державі шкоди. Основним суб'єктом поновлення порушених прав та прийняття рішення про відшкодування шкоди є суд.

У сучасних умовах заходи поновлення набувають нового змісту. Як відзначив В. Б. Авер'янов, абсолютно новий погляд на соціальну цінність протидії злочинності полягає в

тому, що вона сприймається як засіб забезпечення прав і свобод людини у сфері функціонування виконавчої влади держави [180]. Т. О. Подкавенко підкреслює, що права людини та їх реальне дотримання мають бути найважливішими індикаторами належної роботи усієї інституціональної системи [181, с. 36-37].

На нашу думку не лише забезпеченість прав і свобод людини мають бути індикатором функціонування системи протидії негативним соціальним явищам, але й забезпеченість прав та законних інтересів юридичних осіб, у тому числі й бюджетних установ та інших учасників бюджетного процесу. Одним із способів досягнення цього є можливість поновити порушені незаконним рішенням правозастосовного суб'єкта права розпорядника чи одержувача бюджетних коштів шляхом оскарження в адміністративному суді рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

Заходи щодо оскарження такого рішення, правовідновлювальну діяльність суду у межах здійснення правосуддя та заходи щодо виконання судового рішення доцільно розглядати як заходи поновлення у системі заходів протидії порушенням бюджетного законодавства. Тобто заходи поновлення передбачають як звернення до суду щодо примусового виконання рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, так і оскарження такого рішення розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів.

Отже, система протидії порушенням бюджетного законодавства складається з таких елементів, як: суб'єкти – органи публічної влади, наділені повноваженнями у цій сфері, та громадськість; об'єкти – сукупність порушень бюджетного законодавства, їх детермінанти та особи, які їх вчиняють; заходи протидії, які доцільно поділити на заходи

профілактики, застосування державного примусу та поновлення.

РОЗДІЛ 2
СУБ'ЄКТИ ПРОТИДІЇ ПОРУШЕННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

2.1 Суб'єкти формування державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства

Відповідно до принципів соціального управління процес протидії порушенням бюджетного законодавства повинен розпочинатися із формування державної політики у цій сфері. Суб'єктами формування такої політики є як вищі інституції державної влади і центральні органи виконавчої влади, так і органи місцевого самоврядування та місцеві державні адміністрації.

Основним інструментом формування державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства є нормотворча діяльність, у результаті якої повинно бути створено цілісне правове регулювання існуючої системи протидії цим порушенням і стратегії досягнення перспективних цілей у цій сфері. Як відзначає М. В. Шевчук, Верховна Рада України, Президент України та інші суб'єкти правотворчості здійснюють правову охорону відносин щодо використання бюджетних коштів шляхом закріплення у нормативно-правових актах норм, що визначають підстави, принципи, порядок, форми та інші умови використання бюджетних коштів, а також відповідальність за недотримання регулятивних приписів у цих відносинах [121, с. 62]. Крім правової охорони відносин щодо використання бюджетних коштів ці суб'єкти визначають за допомогою правових норм

й загальні засади, конкретні заходи та програмні напрями протидії порушенням бюджетного законодавства.

Верховна Рада України є єдиним органом законодавчої влади в Україні, здійснення якої відбувається, передусім, за допомогою законодавчої функції парламенту. Цю функцію вважають найважливішою і найбільш об'ємною за значенням і змістом, оскільки в її межах формується правова система Української держави, забезпечується правове регулювання відносин, що виникають у суспільстві і потребують законодавчого регулювання [182, с. 18]. За загальним правилом її зміст складає діяльність Верховної Ради України щодо розгляду законопроектів і прийняття законів [183, с. 175-176].

Серед законів, які приймає Верховна Рада України у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства, слід виокремити Закон України про Державний бюджет на відповідний рік та Бюджетний кодекс України. Адже у п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України визначено, що виключно законами України встановлюються Державний бюджет України і бюджетна система України. У цьому контексті цікавим є механізм взаємодії цих законодавчих актів щодо встановлення бюджетно-деліктних норм. У п. 8 ч. 1 статті 117 БК України передбачена можливість встановлення інших, ніж визначені у БК України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства у законі про Державний бюджет України (застосовуються вони згідно із таким законом). Тобто більшість заходів впливу врегульовуються у БК України, норми якого мають постійну дію, а окремі можуть встановлюватися у законі, що діє протягом певного періоду. Хоча обидва правові акти мають однакову юридичну силу, на нашу думку, є недоцільним порушувати єдність правового регулювання застосування заходів бюджетно-правового примусу можливістю визначення окремих з них у нормативно-правових актах, відмінних від БК України. Якщо виникла потреба встановити додаткові заходи впливу (навіть

на тимчасовій основі) законодавцю варто вносити зміни до Бюджетного кодексу України.

Законодавча функція парламенту як суб'єкта протидії порушенням бюджетного законодавства проявляється не лише під час прийняття законів, що регулюють бюджетні правовідносини відповідно до ст. 1 БК України, але й законодавчих норм, які визначають адміністративну відповідальність за порушення бюджетного законодавства (ст. 164-12 КУпАП), провадження в адміністративних справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (КАС України), повноваження правоохоронних, антикорупційних, фінансово-контрольних органів та громадськості у цій сфері.

Також в процесі реалізації законодавчої функції відбувається розгляд Бюджетної декларації за спеціальною процедурою, передбаченою ст. 152 Регламенту Верховної Ради України [184]. Бюджетна декларація не належить до законодавчих актів, однак є основним документом для складання проекту Державного бюджету України і прогнозів місцевих бюджетів у середньостроковій перспективі.

До інших основних функцій Верховної Ради України зараховують установчу та контрольну [185, с. 259; 186, с. 179; 187, с. 94]. Установчу функцію парламенту пов'язують зі встановленням політичної системи і системи органів публічної влади, що передбачає наявність широких номінаційних повноважень, тобто повноважень, пов'язаних з призначенням, обранням, наданням згоди на призначення або звільнення посадових осіб, а також із формуванням інших органів публічної влади [188, с. 1].

У сфері протидії порушенням бюджетного законодавства Верховна Рада України реалізовує установчу функцію, насамперед, як суб'єкт формування Рахункової палати. Конституція України та Закон України «Про Рахункову палату» [100] наділяють цього суб'єкта повноваженнями контролювати надходження коштів до

Державного бюджету України та їх використання від імені Верховної Ради України. Голову Рахункової палати призначає на посаду Верховна Рада України за поданням Голови Верховної Ради України, а призначення членів Рахункової палати відбувається на підставі конкурсу (претенденти подають документи до Комітету з питань бюджету). Крім того, парламент затверджує граничну чисельність апарату Рахункової палати та може у випадках, передбачених законодавством звільнити голову чи інших членів Рахункової палати до закінчення строку їх повноважень [87, с. 32].

У ст. 85 Конституції України передбачено і загальне повноваження щодо здійснення парламентського контролю у межах, визначених Конституцією та законом (п. 33 ч. 1), і контроль за виконанням Державного бюджету України, прийняття рішення щодо звіту про його виконання (п. 4 ч. 1). Обсяг контрольних повноважень парламенту у бюджетній сфері визначений ст. 109 БК України – Верховна Рада України 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, у 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.

Контрольна функція парламенту як суб'єкта протидії порушенням бюджетного законодавства виконується як безпосередньо (на пленарних засіданнях через слухання,

виявлення недовіри тощо), так і через спеціально створювані і підпорядковані їй органи [187, с. 94]. До таких органів, насамперед, належать комітети Верховної Ради України, які беруть участь у попередньому розгляді питання щодо Бюджетної декларації та проекту закону про Державний бюджет України, а також попередньо розглядають питання про виконання Державного бюджету України (включаючи висновки і пропозиції Рахункової палати щодо результатів контролю за дотриманням бюджетного законодавства) в частині, що віднесена до компетенції комітетів (ч. 3 ст. 109 БК України). Що ж до інших питань контрольні функції у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства здійснюють кілька комітетів – Комітет з питань антикорупційної політики, Комітет з питань економічного розвитку, Комітет з питань правоохоронної діяльності, Комітет з питань фінансів, податкової та митної політики, однак найбільшим обсягом контрольних повноважень наділений Комітет з питань бюджету [87, с. 31]. Відповідно до ч. 2 ст. 109 БК України до повноважень Комітету Верховної Ради України з питань бюджету належать: 1) підготовка питання щодо Бюджетної декларації та попередній розгляд проекту закону про Державний бюджет України; 2) надання до поданих на розгляд Верховної Ради України законопроектів висновків щодо їх впливу на показники бюджету та відповідності законам, що регулюють бюджетні відносини; 3) попередній розгляд річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України та підготовка проекту рішення щодо цього звіту для розгляду Верховною Радою України; 4) попередній розгляд інформації Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Казначейства України, інших центральних органів виконавчої влади про стан виконання закону про Державний бюджет України протягом відповідного бюджетного періоду; 5) взаємодія з Рахунковою палатою (включаючи попередній розгляд висновків і пропозицій Рахункової палати щодо

результатів контролю за дотриманням бюджетного законодавства).

Як і Верховна Рада України, Президент України як суб'єкт формування державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства бере активну участь у визначенні стратегії протидії цьому явищу як безпосередньо, так і за допомогою органів, створених при Президентові. Правові приписи, спрямовані на покращення діяльності щодо протидії бюджетній деліктності містяться у стратегіях розвитку держави чи окремих її сфер, затверджених Указами Президента України. Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020» (схвалена Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015 [189]) передбачала реформи бюджетних відносин і державного фінансового контролю, а Національна стратегія сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2016 – 2020 роки (затверджена Указом Президента України від 26 лютого 2016 року № 68/2016 [190]) одним із завдань стратегічного напряму «Створення сприятливих умов для міжсекторальної співпраці» зазначає запровадження обов'язкових моніторингу та оцінки розпорядниками бюджетних коштів програм і проектів, які виконуються організаціями громадянського суспільства за рахунок бюджетних коштів. Створенню Бюро економічної безпеки України передувало прийняття низки нормативно-правових актів, в яких обґрунтовувалася така необхідність. Серед них й Указ Президента України «Про невідкладні заходи з проведення реформ та зміцнення держави» від 8 листопада 2019 року № 837/2019 [191], в якому серед невідкладних заходів з проведення реформ та зміцнення держави було забезпечення створення в установленому порядку нового органу із запобігання та протидії кримінальним правопорушенням у сфері економіки та фінансів, що консолідує відповідні функції податкової міліції, інших правоохоронних органів.

Президент України не лише безпосередньо бере участь у формуванні державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства, але й створює для такої роботи відповідні органи. Так, Указом Президента України від 24 березня 2015 року № 170/2015 створена Рада з фінансової стабільності, основними завданнями якої є обмін інформацією та своєчасне виявлення поточних і потенційних зовнішніх та внутрішніх загроз і системних ризиків для забезпечення фінансової стабільності й мінімізації їх негативного впливу на фінансову систему держави; узгодження упереджувальних заходів та заходів швидкого реагування (антикризовий менеджмент) за наявності обставин, які загрожують стабільності банківської та (або) фінансової системи держави, для чого Рада розробляє ефективні механізми співробітництва і координації дій із забезпечення фінансової стабільності держави, в тому числі щодо вдосконалення законодавчого регулювання у цій сфері [192].

Відповідно до ч. 3 ст. 12 Закону України «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики» Президент України як глава держави, гарант державного суверенітету, територіальної цілісності України, додержання Конституції України, прав і свобод людини і громадянина здійснює повноваження щодо формування державної політики також шляхом звернення із щорічними і позачерговими посланнями до Верховної Ради України про внутрішнє і зовнішнє становище України, в яких пропонується визначення, коригування засад внутрішньої і зовнішньої політики з урахуванням внутрішнього і зовнішнього становища України, керівництва у сферах національної безпеки і оборони держави, реалізації права законодавчої ініціативи, застосування права вето щодо прийнятих Верховною Радою України законів, у тому числі з підстав їх невідповідності засадам внутрішньої і зовнішньої політики, здійснення кадрової політики в межах, визначених Конституцією

України [193]. Ці повноваження можуть бути використані Президентом України й для формування державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства. Прикладом використання повноважень щодо керівництва у сферах національної безпеки і оборони держави є прийняття рішень Радою безпеки та оборони під головуванням Президента України щодо заходів впливу на бюджетну деліктність.

Ст. ст. 4, 2 Закону України «Про Раду національної безпеки і оборони України» [194] передбачають, що Рада національної безпеки і оборони України розробляє та розглядає на своїх засіданнях питання, які належать до сфери національної безпеки і оборони, та подає пропозиції Президентові України, приймає рішення, що вводиться в дію указом Президента України, щодо визначення стратегічних національних інтересів України, концептуальних підходів та напрямів забезпечення національної безпеки і оборони у політичній, економічній, соціальній, воєнній, науково-технологічній, екологічній, інформаційній та інших сферах. Прикладами таких рішень у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства є рішення Ради національної безпеки і оборони України: від 20 жовтня 2008 року «Про невідкладні заходи з посилення фінансово-бюджетної дисципліни та мінімізації негативного впливу світової фінансової кризи на економіку України», введене в дію Указом Президента України від 24 жовтня 2008 року № 965 [195] (скасоване у 2014 році за результатами розгляду стану виконання рішень Ради національної безпеки і оборони України, введених у дію указами Президента України протягом 2002-2011 років [196]), від 10 липня 2017 року «Про невідкладні заходи щодо фінансування потреб національної безпеки і оборони України у 2017 році», введене в дію Указом Президента України від 11 липня 2017 року № 183/2017 (зобов'язано Міністерство фінансів України опрацювати питання щодо реєстрації зобов'язань головних розпорядників бюджетних коштів за довгостроковими

договорами (контрактами), укладеними для виконання програм, пов'язаних з підвищенням обороноздатності і безпеки держави, що реалізуються із залученням кредитів (позик) під державні гарантії суб'єктами господарювання) [197; 198]. Аналіз цих нормативно-правових актів свідчить про короткостроковість їх дії – передбачені конкретні заходи та строки їх виконання, що дозволяє їх віднести до тактичних заходів державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства. Отже, повноваження Президента України дозволяють формувати державну політику протидії порушенням бюджетного законодавства як на стратегічному, так і тактичному рівнях.

Відповідно до п. 3 ч. 1 ст. 2 Закону України «Про Кабінет Міністрів України» [199] завданням Кабінету Міністрів України є забезпечення проведення бюджетної політики, складовою частиною якої є політика протидії порушенням бюджетного законодавства. Як і Президент Кабінет Міністрів України розробляє та схвалює стратегічні документи, в яких визначаються окремі напрями та механізми протидії порушенням бюджетного законодавства. Національна економічна стратегія на період до 2030 року (затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 3 березня 2021 р. № 179 [1]) візію напряму «Макроекономічна політика» визначає так: «Україна – держава з ефективними публічними фінансами та розвинутим фінансовим сектором, що сприяють економічному зростанню в країні». Стратегічними цілями за напрямом є: забезпечення стійкості публічних фінансів та покращення суверенних рейтингів; збереження макроекономічної стабільності; створення ефективного фінансового сектору, а одним із завдань – забезпечення ефективного контролю за дотриманням антикорупційного законодавства з боку Національного агентства з питань запобігання корупції, а також належної якості збору доказів та складення протоколів про вчинення

правопорушень у сфері фінансування політичних партій та подання ними фінансової звітності [1].

Приписи Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки (схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 року № 142 [200]) та Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року (схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 10 травня 2018 року № 310-р [201]) були спрямовані на зміну системи управлінського впливу у сфері публічних фінансів та фінансового контролю з метою підвищення ефективності функціонування цих сфер, у тому числі й за допомогою посилення державно-владного впливу на детермінанти бюджетної деліктності, покращення результативності заходів щодо виявлення та припинення порушень у бюджетній сфері та зловживань з фінансовими ресурсами.

На усунення окремих причин та умов вчинення порушень бюджетного законодавства спрямована й Концепція з управління ліквідністю на 2020-2023 роки (схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 4 листопада 2020 р. № 1375-р [202]), метою якої є впровадження ефективного механізму управління ліквідністю єдиного казначейського рахунка та валютних рахунків Державної казначейської служби України, який передбачає можливість вчасного виконання зобов'язань клієнтів казначейської служби за мінімально можливих витрат, зокрема шляхом підвищення якості прогнозування руху коштів.

Здійснює Уряд України оперативне реагування на проблеми щодо належного використання бюджетних коштів. Так, розпорядженням «Деякі питання здійснення державного фінансового контролю» від 14 вересня 2020 року № 1117-р [203] зобов'язав Державну аудиторську службу забезпечити проведення заходів державного фінансового

контролю з використання коштів утвореного у складі Державного бюджету України фонду боротьби з гострою респіраторною хворобою COVID-19, спричиненою коронавірусом SARS CoV-2, та її наслідками, під час яких здійснити перевірку та аналіз фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання коштів фонду, в тому числі правильності, достовірності матеріалів, розрахунків і обґрунтувань, що стали підставою для виділення коштів з фонду [87, с. 34-35].

Установчу функцію Кабінет Міністрів України може здійснювати шляхом створення та реорганізації окремих суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства. Зокрема у 2019-2020 роках було створено (шляхом реорганізації Державної аудиторської служби України) [204], затверджено положення [205] та ліквідовано Офіс фінансового контролю [206], одним із завдань якого було здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, за дотриманням бюджетного законодавства та законодавства про закупівлі [205].

Координація діяльності суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства, що входять до системи органів виконавчої влади, є одним із завдань Кабінету Міністрів України. Координація охоплює діяльність як органів бюджетного контролю (Міністерство фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України), так і правоохоронних органів [87, с. 35].

Формування та реалізація державної політики вважається одним з основних завдань міністерств як центральних органів виконавчої влади. Відповідно до п. 3 Положення про Міністерство фінансів України Мінфін забезпечує формування та реалізацію державної політики у

сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного фінансового контролю, державного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, коштів клієнтів відповідно до законодавства, запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення [131].

Для виконання цього завдання Міністерство фінансів:

1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України та в установленому порядку вносить їх на розгляд Кабінету Міністрів України;

2) розробляє проекти законів та інших нормативно-правових актів з питань, що належать до його компетенції;

3) погоджує проекти законів, які надходять на погодження від інших міністерств та центральних органів виконавчої влади, готує у межах повноважень, передбачених законом, висновки і пропозиції до проектів законів, інших актів законодавства, які подаються на розгляд Кабінету Міністрів України, та проектів законів, внесених на розгляд Верховної Ради України іншими суб'єктами права законодавчої ініціативи, нормативно-правових актів Верховної Ради Автономної Республіки Крим;

4) готує у межах повноважень, передбачених законом, зауваження і пропозиції до прийнятих Верховною Радою України законів, що надійшли на підпис Президентові України;

5) здійснює нормативно-правове регулювання у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства та реалізовує інші заходи [131].

Також слід наголосити на тому, що у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства Міністерство

фінансів не лише є суб'єктом формування державної політики, але й органом бюджетного контролю, наділеним правозастосовними повноваженнями. Це дозволяє безпосередньо виявляти детермінанти порушень бюджетного законодавства та прогалини у процедурах застосування заходів державного примусу, усувати їх або ж ініціювати перед вищими органами державної влади їх усунення за допомогою зміни нормативно-правового регулювання.

Ч. 1 ст. 12 Закону України «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики» констатує, що визначення та реалізація засад внутрішньої і зовнішньої політики здійснюються на основі тісної взаємодії та координації зусиль не лише вищих інституцій державної влади (Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України) та центральних органів виконавчої влади, але й місцевих органів виконавчої влади. Органи місцевого самоврядування повноваження здійснюють шляхом вирішення в межах Конституції і законів України питань місцевого значення у відповідних сферах внутрішньої політики та у сфері зовнішньоекономічної діяльності [193].

Регіональні та місцеві центри публічної влади можуть брати участь у формуванні державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства шляхом надання пропозицій до проектів нормативних актів загальнодержавного значення. Однак, основні форми участі у формуванні такої політики реалізовуються у процесі формування державної регіональної політики, спрямованої на формування єдиного правового поля для цілей державного управління розвитком регіонів та їхнього саморозвитку за рахунок паритетного поєднання можливостей держави та регіонів [207, с. 141]. До документів, що визначають державну регіональну політику, законодавство, передусім, відносить регіональні стратегії розвитку та плани заходів з реалізації регіональних стратегій розвитку [159]. Розробляються регіональні стратегії і плани заходів Радою

міністрів Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими держадміністраціями, а приймають їх Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласна, Київська та Севастопольська міські ради. Стратегії розвитку більшості областей України містять SWOT-аналіз сильних й слабких сторін, можливостей та загроз подальшому розвитку регіону, відповідно до якого корупція, що спричиняє неефективне та непрозоре використання бюджетних коштів, є загрозою розвитку [208; 209]. При цьому комплексних заходів протидії, які можливо було б реалізувати на рівні регіону ні ці стратегії, ні плани заходів з їх реалізації не містять. Тому доцільним видається розроблення у регіональних стратегіях розвитку та планах заходів з реалізації регіональних стратегій розвитку комплексу заходів протидії правопорушенням, серед яких й порушення бюджетного законодавства.

Органи місцевого самоврядування формують державну політику протидії порушенням бюджетного законодавства також шляхом прийняття й інших регіональних та місцевих програм. Позитивним прикладом такої програми є обласна Програма супроводження бюджетного процесу на 2019-2021 роки, затверджена рішенням Вінницької обласної ради. Мету програми (якісне покращення механізмів формування та виконання дохідної і видаткової частин місцевих бюджетів області, зокрема на засадах відкритого та суспільно-відповідального використання обмежених бюджетних коштів) пропонується досягти серед іншого й за допомогою:

– вдосконалення роботи казначейських органів в області технологій дистанційної роботи з клієнтами, із використанням систем клієнт-казначейство та електронного цифрового підпису. Запровадження механізмів автоматизованої обробки наявної в базах Головного управління Державної казначейської служби України у Вінницькій області інформації для формування інформаційних матеріалів щодо виконання місцевих

бюджетів, яка підлягає оприлюдненню згідно чинного законодавства;

– запровадження в роботі Управління Північного офісу Держаудитслужби у Вінницькій області одночасно функції контролю за дотриманням передбачених законодавством процедур формування та використання бюджетних коштів із заходами з впровадження системи внутрішнього контролю та аудиту [152].

Місцеві державні адміністрації беруть участь у формуванні державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства не лише у формі підготовки регіональних стратегій розвитку та планів заходів з їх реалізації. Відповідно до ст. 18 Закону України «Про місцеві державні адміністрації» місцева державна адміністрація: 1) складає, схвалює і подає на розгляд ради прогноз відповідного бюджету, складає і подає на затвердження ради проект відповідного бюджету та забезпечує його виконання; звітує перед відповідною радою про його виконання; 2) подає в установленому порядку до органів виконавчої влади вищого рівня фінансові показники і пропозиції до проекту Державного бюджету України, пропозиції щодо обсягу коштів Державного бюджету України для їх розподілу між територіальними громадами, розмірів дотацій і субсидій, дані про зміни складу об'єктів, що підлягають бюджетному фінансуванню, баланс фінансових ресурсів для врахування їх при визначенні розмірів субвенцій, а також для бюджетного вирівнювання виходячи із забезпеченості мінімальних соціальних потреб. Очевидно під час такої діяльності місцеві державні адміністрації мають можливість впливати на формування державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства.

Таким чином, формування державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства відбувається як на загальнодержавному, так і на регіональному (місцевому) рівнях. Взаємодія суб'єктів формування цієї політики є

запорукою створення ефективних стратегій протидії порушенням бюджетного законодавства, а також належного правового забезпечення суб'єктів, що безпосередньо реалізовують заходи протидії.

2.2 Органи бюджетного контролю як суб'єкти протидії порушенням бюджетного законодавства

Державна політика протидії порушенням бюджетного законодавства потребує належним чином організованої системи суб'єктів, які будуть безпосередньо здійснювати заходи профілактики, застосування державного примусу та поновлення. Відповідно до ст. 118 БК України застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства належить до компетенції учасників бюджетного процесу, уповноважених Бюджетним кодексом України на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства (органи бюджетного контролю), серед яких їх безпосередньо застосовують Міністерство фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, головні розпорядники бюджетних коштів. Функції щодо профілактики та реагування на порушення бюджетного законодавства виконує також Рахункова палата як незалежний орган фінансового контролю та суб'єкт правової охорони відносин у сфері бюджетної системи та бюджетного процесу [121, с. 79].

Державна аудиторська служба та Рахункова палата наділені й повноваженнями як учасники адміністративно-деліктного провадження у справах про адміністративні правопорушення, передбачене ст. 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства». Відповідно до ст. 255 КУпАП саме представники цих органів складають протоколи про відповідне адміністративне правопорушення.

Основою для здійснення заходів протидії порушенням бюджетного законодавства є закріплені на нормативно-правовому рівні завдання і повноваження кожного із органів

бюджетного контролю. Саме на цих елементах акцентують увагу науковці, досліджуючи фінансово-правовий та адміністративно-правовий статус органів, уповноважених БК України на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Повноваження як критерій поділу суб'єктів контрольно-бюджетних правовідносин розглядає В. Д. Чернадчук, пропонуючи розуміти під уповноваженими (контролюючими) суб'єктами тих, що уповноважені на здійснення контролю за дотриманням приписів бюджетного законодавства [210, с. 231-232]. О. А. Музика-Стефанчук відзначає подвійну природу бюджетних повноважень, які, з одного боку, є видом предметів відання органів публічної влади, а з іншого боку, – складником бюджетної компетенції. Украй важливо всім органам публічної влади діяти в межах своєї бюджетної компетенції, не перевищувати своїх бюджетних повноважень, оскільки це все прямо впливає на стабільність бюджетної системи, на стан бюджетної дисципліни та фінансової безпеки держави [211, с. 24]. Як важливий елемент адміністративно-правового статусу розглядають реалізацію покладених на органи державного фінансового контролю основних завдань (контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням; контроль за правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань [212, с. 84]); права та обов'язки контрольного органу, його повноваження, які повинні визначатися на нормативному рівні [213, с. 96-97]. Тому основою для дослідження органів бюджетного контролю як суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства будуть, насамперед, їх завдання та повноваження.

Правовий статус та основне призначення Рахункової палати закріплено у ст. 98 Конституції України і Законі України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 року [100], а повноваження у бюджетному процесі – в нормах БК України. Відповідно до ст. ст. 1, 3 Закону України «Про Рахункову палату» [100] Рахункова палата як юридична особа та

державний колегіальний орган, підзвітній Верховній Раді України, від імені парламенту здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням на основі принципів законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності, гласності та неупередженості. Рахункова палата також застосовує у своїй діяльності основні принципи діяльності Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) та Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI) в частині, що не суперечить Конституції та законам України. Ці норми дозволяють розглядати Рахункову палату як незалежний орган зовнішнього фінансового контролю [214, с. 61], діяльність якого засновується та повинна відповідати цим міжнародним стандартам [215, с. 375]. При цьому у наукових публікаціях відзначається, що аналіз відповідності правового статусу Рахункової палати, закріпленого чинними законодавчими нормами, Міжнародним стандартам діяльності вищих органів аудиту (ISSAI) свідчить про те, що, по-перше, Рахункова палата не визначена як вищий орган аудиту в України, по-друге, вона визнана організаційно, фінансово та функціонально незалежною, водночас без необхідної деталізації всіх її складників, які, відповідно до ISSAI, варто представити в такій змістовній комплектації: нормативна, посадова, функціональна, інформаційна, результативна, змістовна, супровідна, фінансова та управлінсько-адміністративна [216; 217, с. 136].

Ці та інші чинники зумовлюють необхідність удосконалення правового статусу Рахункової палати, у тому числі й у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства. На необхідність удосконалення окремих функцій Рахункової палати із внесенням відповідних змін до нормативно-правових актів неодноразово наголошувалось у наукових дослідженнях [218; 219; 220; 221; 222; 223], які

частково були враховані при підготовці програмних документів реформування цього органу бюджетного контролю. Так, у Стратегії розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки серед пріоритетів відзначено розширення повноважень Рахункової палати для охоплення аудитом та експертно-аналітичними заходами усієї сфери управління публічними коштами та державним майном, а також підвищення рівня виконання рекомендацій Рахункової палати, удосконалення процесу моніторингу їх імплементації та посилення відповідальності за невиконання або неналежне їх виконання. Також наголошується на тому, що сприяти зміцненню фінансово-бюджетної дисципліни в Україні Рахункова палата зможе, зокрема, за умови підвищення рівня відповідальності учасників бюджетного процесу за порушення законодавства та прийняття неефективних управлінських рішень [224]. Ці реформи посилять роль Рахункової палати як суб'єкта протидії порушенням бюджетного законодавства. Вони також передбачатимуть внесення змін до законодавчих та підзаконних нормативно-правових актів, які регулюють діяльність Рахункової палати.

Стаття 110 БК України до повноважень Рахункової палати зараховує здійснення контролю за надходженням та використанням коштів Державного бюджету України, у 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, які визначаються функціями держави і передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню.

Стаття 4 Закону України «Про Рахункову палату» визначає, що державний зовнішній фінансовий контроль

(аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. Очевидно, що саме ці інструменти використовуються й під час бюджетного контролю для виявлення порушень бюджетного законодавства. Фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами. Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів.

Відповідно до ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату» як суб'єкт протидії порушенням бюджетного законодавства Рахункова палата України здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо: проведення витрат державного бюджету, включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Верховного Суду України, вищих спеціалізованих судів, Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Вищої ради правосуддя, Офісу Генерального прокурора та інших органів, безпосередньо визначених Конституцією України; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету; управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету,

включаючи використання коштів державного бюджету, спрямованих на відповідні об'єкти; надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету; операцій щодо державних внутрішніх та зовнішніх запозичень, державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу; використання кредитів (позик), залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, виконання міжнародних договорів України, що призводить до фінансових наслідків для державного бюджету, у межах, які стосуються таких наслідків; здійснення закупівель за рахунок коштів державного бюджету; виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету; управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів; стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету; використання коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню; інших операцій, пов'язаних із використанням коштів державного бюджету [100].

Об'єктами контролю Рахункової палати є державні органи, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи, у тому числі закордонні дипломатичні установи України, суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, Національний банк України та інші фінансові установи. Позитивним кроком Закону України «Про Рахункову палату» є визначення основних контрольних повноважень цього суб'єкта щодо одержувачів бюджетних коштів. Так, стаття 14 Закону України

«Про Рахункову палату» передбачає, що Рахункова палата здійснює стосовно суб'єктів господарювання, громадських чи інших організацій, які є одержувачами коштів державного бюджету, заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо: використання ними коштів державного бюджету (включаючи кошти, надані у вигляді трансфертів і кредитів з бюджету); достовірності здійснення ними розрахунків для отримання коштів державного бюджету. Таким чином, як під час фінансового аудиту, так і під час аудиту ефективності представниками Рахункової палати України виявляються порушення бюджетного законодавства та фіксуються у звітах. Рахункова палата за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) регулярно інформує Верховну Раду України, Президента України про результати здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), включаючи факти порушень бюджетного законодавства [24, с. 118-119].

Форма та зміст звіту як підсумкового документа, в якому фіксуються порушення бюджетного законодавства, врегульовані у ст.ст. 35 та 3 Закону України «Про Рахункову палату» і Методичних рекомендаціях з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту (затверджені рішенням Рахункової палати від 22 вересня 2015 року № 5-5) [225]. Ст. 35 Закону України «Про Рахункову палату» передбачає, що за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) складається звіт, складовими частинами якого є акт (у разі наявності), висновки та рекомендації (пропозиції). А тлумачення ст. 3 цього закону дозволяє зробити висновок про те, що звіт має містити висновки за критеріями: правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами. Тобто саме у

звіті визначаються які саме порушення бюджетного законодавства були допущені, а також виокремлюється нецільове використання бюджетних коштів. Складенням звіту завершується діяльність щодо виявлення порушення бюджетного законодавства. Наступним видом діяльності у структурі протидії бюджетним проступкам є надсилання пропозицій щодо усунення порушень бюджетного законодавства.

Відповідно до Методичних рекомендацій з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту пропозиції повинні бути орієнтованими на вжиття конкретних заходів і адресованими організаціям та посадовцям, що відповідають за здійснення відповідних заходів і уповноважені на це; практичними, тобто такими, що можуть бути здійснені в розумний термін і враховують правові й інші обмеження; направленими на усунення основних причин існування виявленого недоліку або порушення; сформульовані так, щоб можна було перевірити їх виконання; економічно ефективними, тобто витрати, пов'язані з їх виконанням, не повинні перевищувати одержуваної вигоди; позитивними за тональністю та змістом; чіткими, стислими і простими за формою [100].

Повноваження Рахункової палати щодо протидії порушенням бюджетного законодавства надсиланням відповідних пропозицій не вичерпуються. Законодавство зобов'язує учасника бюджетного процесу у місячний строк проінформувати Рахункову палату про результати розгляду рішення Рахункової палати, заплановані та вжиті у зв'язку з цим заходи. Якщо учасник бюджетного процесу не поінформував Рахункову палату про результати розгляду її рішення або якщо Рахункова палата визнала неналежними заходи, заплановані та вжиті у зв'язку з її рішенням, Рахункова палата інформує про це відповідні органи влади, а також громадськість через засоби масової інформації.

Ще одним обов'язком Рахункової палати у цій сфері є повідомляти правоохоронні органи про виявлені при здійсненні заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) деліктів, які містять ознаки кримінального або адміністративного правопорушення (привласнення грошей і матеріальних цінностей, нецільового використання державних коштів і майна, порушень фінансової дисципліни тощо).

Правовий статус Рахункової палати як суб'єкта протидії порушенням бюджетного законодавства крім повноважень виявляти та реагувати на бюджетні делікти, також містить повноваження щодо профілактики відповідних порушень та взаємодії з іншими суб'єктами. Рахункова палата проводить експертизу поданого до Верховної Ради України проекту закону про Державний бюджет України (включаючи матеріали, що додаються до цього проекту закону) та готує відповідні висновки; аналізує виконання Державного бюджету України та готує відповідні висновки, а також пропозиції щодо усунення виявлених відхилень і порушень; аналізує річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України, поданий Кабінетом Міністрів України, та готує відповідні висновки з оцінкою ефективності управління коштами державного бюджету, а також пропозиції щодо усунення виявлених порушень та вдосконалення бюджетного законодавства.

О. В. Герман та М. П. Гурковський детально аналізують завдання і повноваження Рахункової палати як суб'єкта взаємодії у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства і пропонують їх класифікувати залежно від суб'єктів взаємодії – регламентують узгоджену діяльність Рахункової палати з: 1) вищими органами державної влади; 2) іншими органами державного фінансового контролю; 3) правоохоронними органами [226, с. 84]. До прикладу з Державною казначейською службою України взаємовідносини Рахункової палати отримали певне законодавче регулювання у

ст. 9 Закону України «Про Рахункову палату» – «Особливості здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) у сфері казначейського обслуговування коштів державного бюджету». У ній визначено які питання підлягають дослідженню Рахунковою палатою у сфері казначейського обслуговування коштів державного бюджету, і відповідно обов'язок Державної казначейської служби сприяти такому дослідженню, у тому числі й за допомогою надання необхідних даних [226, с. 83].

Про результативність роботи Рахункової палати як суб'єкта протидії порушенням бюджетного законодавства свідчать статистичні дані. З 1997 по 2018 роки Рахунковою палатою перевірено майже 14,7 тис. об'єктів, підготовлено та затверджено понад 2 тисячі звітів, виявлено порушень та недоліків на загальну суму 327,6 млрд гривень [223]. У 2020 році виявлено порушень та недоліків на загальну суму 9 млрд 562,9 млн грн, що складає 36% від усіх виявлених Рахунковою палатою порушень законодавства. Порушень, допущених при плануванні бюджетних коштів виявлено на загальну суму 2 882,2 млн грн, використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства – 1 988,7 млн грн, нецільового використання бюджетних коштів – 1 031,9 млн грн [227].

На завдання та повноваження Міністерства фінансів України як суб'єкта протидії порушенням бюджетного законодавства впиває його статус органу спеціальної компетенції у сфері управління фінансами, оскільки, як відзначає М. П. Кучерявенко, воно створене спеціально для здійснення фінансової діяльності [228, с. 15]. Також слід підкреслити важливість функціонування цього державного органу, так як ефективність реалізації Міністерством фінансів України бюджетної політики, забезпечення збалансованості державного бюджету, є вагомим чинником у досягненні економічної стабільності в країні, добробуту та соціальної захищеності населення [229, с. 235]. У системі контролюючих

суб'єктів спеціальної компетенції діяльність Міністерства фінансів України також має особливе значення тому, що, з одного боку, воно виконує найважливіші функції з управління бюджетним процесом від складання проекту Державного бюджету України до звіту про його виконання, а з іншого боку, забезпечує об'єктивну оцінку реального стану фінансової системи в цілому і бюджетної системи зокрема, відстежує законність формування та використання бюджетних коштів на всіх рівнях бюджетів, втручається, у разі необхідності, й застосовує коригуючі та превентивні заходи, сприяє виконанню бюджетів, отже, здійснює бюджетний контроль [230, с. 256-257]. На важливості контрольних повноважень Міністерства фінансів України наголошується у наукових дослідженнях представників різних галузевих наук [231; 232; 233].

Контрольні повноваження Міністерства фінансів України визначені у БК України та постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України» [131]. Статтею 111 БК України передбачено, що Міністерство фінансів України, здійснюючи контроль за дотриманням бюджетного законодавства під час бюджетного процесу, 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, визначає основні організаційно-методичні засади та дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту тощо [218, с. 225].

У наукових дослідженнях наголошується, що Міністерство фінансів здійснює контрольні функції на кожній із стадій бюджетного процесу [234, с. 329]. Так, на першій стадії бюджетного процесу – під час складання проектів бюджетів контроль реалізовується через перевірку дотримання

бюджетного законодавства при складанні бюджетних запитів головними розпорядниками бюджетних коштів, у процесі розроблення проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік, визначення основних організаційно-методичних засад бюджетного планування, загального рівня доходів та видатків бюджету і кредитування бюджету та надання оцінки обсягу фінансування бюджету для складання проекту Державного бюджету України та індикативних прогнозних показників державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди. Під час розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (на другій стадії бюджетного процесу), Міністерство фінансів України представляє проект закону про Державний бюджет України на пленарному засіданні Верховної Ради України, виявляє неточності в розрахунках прогнозів доходів, передусім податкових, та фінансування бюджету [234, с. 330]. Як суб'єкт звітування про виконання Державного бюджету, Міністерство фінансів України виконує контрольні функції і на завершальній стадії бюджетного процесу [24, с. 122].

Проте основні контрольні повноваження Міністерство фінансів України реалізовує на стадії виконання бюджету. При цьому, як слушно відзначає О. П. Гетманець для забезпечення виконання бюджетів Міністерство фінансів України виконує наступні функції:

– регулюючу, яка притаманна і місцевим фінансовим органам. Якщо у процесі контролю за виконанням бюджету виявлено, що зміна обставин вимагає менших асигнувань головним розпорядником бюджетних коштів, Міністр фінансів України (керівник місцевого фінансового органу) приймає рішення про приведення бюджетного призначення у відповідність до Державного бюджету України (місцевого бюджету) шляхом перерозподілу таких асигнувань;

– методичну, тобто здійснює методичне керівництво з питань виконання бюджету, проводить моніторинг розроблення та виконання галузевих методичних

рекомендацій, підготовлених на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

– аналітичну, тобто проводить аналітичні дослідження впливу державної політики у сфері бюджетного контролю на публічні фінанси та процесу у бюджетній сфері;

– нормотворчу, тобто розробляє, опрацьовує та погоджує проекти нормативно-правових актів з питань, що належать до його компетенції, а також готує експертні висновки стосовно визначення вартісної величини впливу законопроектів на доходну чи видаткову частини бюджетів і пропозиції про доцільність їх прийняття, можливість і строки набрання ними чинності;

– координаційну [230, с. 262-263], тобто здійснює координацію та спрямування діяльності органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства (підпункт 85 п. 4 Положення про Міністерство фінансів України). Така координація відбувається на підставі Порядку взаємодії Міністерства фінансів України як головного розпорядника коштів державного бюджету та відповідальних виконавців бюджетних програм на всіх стадіях бюджетного процесу [235], відповідно до якого до системи Міністерства фінансів України входять Державна казначейська служба України та Держаудитслужба України як суб'єкти бюджетного контролю. Обов'язки щодо координації питань у процесі складання, затвердження та виконання державного бюджету, здійснення у межах своїх повноважень контролю за додержанням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу щодо головного розпорядника покладаються на заступників Міністра фінансів України відповідно до розподілу функціональних повноважень та департамент, на який покладені функції головного розпорядника згідно з Положенням про структурний підрозділ Міністерства фінансів України.

Для реалізації і методичної, і нормотворчої, і координаційної функції у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства Міністерство фінансів України видало низку нормативно-правових актів. Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 2004 року № 238 затверджено Порядок складання та передачі за належністю довідки про порушення бюджетного законодавства та її форми [236], відповідно до якого довідка про порушення бюджетного законодавства – документ про порушення учасниками бюджетного процесу бюджетного законодавства, в якому зазначаються факти нецільового використання бюджетних коштів розпорядниками бюджетних коштів; здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч БК України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік; здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч БК України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік, документально засвідчені в акті ревізії, та інші реквізити, передбачені цим порядком. Такий порядок був затверджений для належного оформлення процесуальних документів, що використовуються у випадку прийняття рішення про зменшення бюджетних асигнувань. Довідку складає посадова особа органу, уповноваженого здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства, як правило представник органу Держаудитслужби України, а потім її передає суб'єкту, уповноваженому зменшити бюджетні асигнування – Міністру фінансів України, керівнику місцевого фінансового органу, головному розпоряднику бюджетних коштів.

Інший нормативно-правовий акт, прийнятий Міністерством фінансів України визначає порядок складання та форму протоколу про порушення бюджетного законодавства [39]. Такі протоколи складаються посадовими особами Міністерства фінансів України, органів Державної

казначейської служби України, органів Державної аудиторської служби України, місцевих фінансових органів, у тому числі Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, які згідно із законодавством уповноважені здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства.

Координаційними функціями діяльність Міністерства фінансів України як суб'єкта не лише бюджетного контролю, але й правозастосовного органу у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства не вичерпуються. Відповідно до п. 4, 6 Положення про Міністерство фінансів України для виконання покладених на нього завдань цей суб'єкт має право застосовувати такі заходи впливу за порушення бюджетного законодавства:

– призупиняти у межах повноважень здійснення бюджетних асигнувань у випадках, передбачених законом;

– зупиняти в установленому законодавством порядку здійснення операцій з бюджетними коштами в разі виявлення порушення бюджетного законодавства. Рішення про застосування таких заходів впливу приймає Міністр фінансів;

– приймати рішення щодо безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету [218, с. 226-227].

Відповідно до п. 36 ч. 1 ст. 2 БК України місцеві фінансові органи – це установи, що відповідно до законодавства України здійснюють функції з складання прогнозів місцевих бюджетів, складання, виконання місцевих бюджетів, контролю за витрачанням коштів розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов'язані з управлінням коштами місцевого бюджету. Місцеві фінансові органи здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів. До системи місцевих фінансових органів належать структурні підрозділи з питань фінансів обласної, Київської та Севастопольської міської, районної, районної у мм. Києві та Севастополі держадміністрації [237] та фінансові управління (відділи, сектори), утворені міськими, селищними

та сільськими радами. Як суб'єкт протидії порушенням бюджетного законодавства пп. 43, 44 п. 4 Типового положення про структурний підрозділ з питань фінансів обласної, Київської та Севастопольської міської, районної, районної у мм. Києві та Севастополі державної адміністрації, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20 травня 2013 року № 348 передбачено, що ці структурні підрозділи застосовують попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, а також приймають рішення про застосування до учасників бюджетного процесу заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, визначених пунктами 2-5 та 7 частини першої статті 117 Бюджетного кодексу України, у межах установлених повноважень на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства або акта ревізії та доданих до них матеріалів, зокрема, щодо: зупинення операцій з бюджетними коштами; призупинення бюджетних асигнувань; зменшення бюджетних асигнувань; повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету; безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів [237]. Ці норми були зазначені у Типового положення про структурний підрозділ з питань фінансів на підставі приписів ст. 117 БК України. Нечіткість цих законодавчих приписів призвела до безпідставного наділення повноваженнями місцевих фінансових органів, які належать до органів державної виконавчої влади, на рівні загальнодержавного підзаконного нормативно-правового акту, а органів, які належать до місцевого самоврядування – на рівні місцевих актів. Так, відповідно до п. 4 Порядку безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів, витрачених на здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають проводитися з іншого бюджету, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26 березня 2003 р. № 386 рішення щодо застосування безспірного вилучення коштів з місцевих

бюджетів приймає Міністерство фінансів України. Тобто, хоча в Типовому положенні про структурний підрозділ з питань фінансів і передбачено повноваження прийняття рішення про безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів, реалізовує це повноваження, відповідно до спеціального нормативно-правового акту (норми постанови Кабінету Міністрів України, які регулюють саме застосування цього заходу впливу вважаємо спеціальними щодо норм, які регулюють зміст типових положень про місцеві фінансові органи) інший суб'єкт – Міністерство фінансів України. Щодо правового регулювання діяльності місцевих фінансових органів, створених у системі місцевого самоврядування, ситуація ще гірша.

До 2021 року функції місцевих фінансових органів в системі місцевого самоврядування могли виконувати сільські, селищні, міські голови. У зв'язку з формуванням нової системи місцевого самоврядування (із новим адміністративно-територіальним устроєм), в якій повноваження органів місцевого самоврядування суттєво збільшилися, змінились підходи до функціонування місцевих фінансових органів. Законом України від 17 вересня 2020 року «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України» позбавлено права голів місцевих рад виконувати функції місцевих фінансових органів [238], що зумовило необхідність створення організаційно відокремлених структур у системі органів місцевого самоврядування. Відповідно до роз'яснення Міністерства фінансів України, надане у відповідь на звернення Всеукраїнської асоціації органів місцевого самоврядування «Асоціація об'єднаних територіальних громад», починаючи з 2021 року місцевий фінансовий орган має функціонувати у статусі юридичної особи публічного права як окремий виконавчий орган сільської, селищної, міської ради і не може бути структурним підрозділом апарату ради [239]. Це зумовлює необхідність визначення у кожній територіальній громаді як з організаційно-правовою формою

місцевого фінансового органу, так і з правовим регулюванням діяльності цього суб'єкта – прийняття положення про фінансове управління (відділ, сектор) відповідного виконавчого органу місцевої ради. Нормативно-правового акту, який би визначав примірну (типову) структуру та зміст таких положень не прийнято, тому у методичних рекомендаціях щодо утворення фінансових органів міських, селищних та сільських рад пропонується використовувати Типове положення про структурний підрозділ з питань фінансів обласної, Київської та Севастопольської міської, районної, районної у мм. Києві та Севастополі державної адміністрації, з якого використати й положення щодо повноважень місцевих фінансових органів виконавчих комітетів рад застосовувати заходи впливу, серед яких й безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів [240]. Ці приписи були затверджені у багатьох положеннях про фінансові управління (відділи, сектори) виконавчих органів міських, селищних, сільських рад [241; 242]. Таким чином, якщо надання повноваження фінансовим управлінням (відділам) місцевих державних адміністрацій приймати рішення про безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів можливо пояснити наявністю відповідних норм у правовому акті, затвердженому Кабінетом Міністрів України, які є колізійними та можуть бути змінені, то надання цих повноважень місцевим фінансовим органам, утвореним у системі місцевого самоврядування, за рішенням місцевих рад є безпідставним, що зумовлює необхідність внесення змін у положення про відповідні місцеві фінансові органи.

Іншим недоліком положень про фінансові управління (відділи, сектори), утворені у системі місцевого самоврядування, є відсутність конкретних завдань, функцій та повноважень щодо протидії порушенням бюджетного законодавства. Так, у Положенні про Фінансове управління Барської міської ради відзначено, що фінансове управління має завдання забезпечувати ефективне і цільове використання

бюджетних коштів, здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу, однак не визначено жодних повноважень щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства [243]. В інших положеннях вказуються різні обсяги повноважень місцевих фінансових органів (в одних закріплено, що вони мають право застосовувати зупинення операцій з бюджетними коштами [244], в інших – ні [245], ще в інших – лише призупиняти бюджетні асигнування [246]).

Для уникнення таких колізій у майбутньому доцільним є внесення змін до Типового положення про структурний підрозділ з питань фінансів обласної, Київської та Севастопольської міської, районної, районної у мм. Києві та Севастополі державної адміністрації щодо обсягу повноважень цих підрозділів у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства, а також прийняття нормативно-правового акту, який би закріпив Типове положення про місцеві фінансові органи, утворені міськими, селищними та сільськими радами. У цьому нормативно-правовому акті серед іншого доцільно визначити які саме заходи впливу за порушення бюджетного законодавства можуть застосовувати фінансові управління (відділи, сектори) виконавчих органів місцевих рад.

Державна казначейська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів. У наукових дослідженнях наголошується і на ролі роль Державної казначейської служби у забезпеченні дотримання вимог бюджетного законодавства [247; 248], і на застосуванню нею заходів державного примусу [249; 250], і заходів профілактики [251; 252].

До повноважень Державної казначейської служби України з контролю за дотриманням бюджетного

законодавства відповідно до норм БК України належить здійснення контролю за: 1) веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, крім випадків, передбачених законодавством, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності; 2) бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; 3) відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; 4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми; 5) відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

Завдання Державної казначейської служби України, в тому числі під час здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, визначені постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України» від 15 квітня 2015 р. № 215 [253]. Державна казначейська служба України та її територіальні органи при веденні бухгалтерського обліку виконання бюджетів за доходами повинні забезпечити облік надходжень відповідно до закону України про Державний бюджет України на відповідний рік у розрізі кодів класифікації доходів бюджету. Органи казначейської служби на основі інформації фіскальних органів про перелік платежів, які справляються на певних територіях щорічно на початок бюджетного року, відкривають рахунки для зарахування надходжень до бюджетів [254, с. 451].

У ході виконання державного бюджету за видатками Державною казначейською службою України здійснюється контроль за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету. При цьому беруться до уваги нормативні конструкції визначені Порядком складання, розгляду, затвердження та основних вимогам до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженим

постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 року №228 [170].

Відповідно до п.п. 4, 6 Положення про Державну казначейську службу України казначейство відповідно до покладених на нього завдань та в установленому законодавством порядку застосовує або здійснює заходи впливу за порушення бюджетного законодавства. Для виконання цього завдання органи Державної казначейської служби мають право надавати попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, а також складати протоколи про порушення бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу, на підставі яких зупиняти в межах повноважень, передбачених законом, операції з бюджетними коштами, а також ініціювати призупинення бюджетних асигнувань; порушувати питання щодо притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні бюджетного законодавства згідно із законом.

Позитивним моментом нормативно-правового регулювання діяльності Державної казначейської служби України як суб'єкта правозастосування у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства є забезпеченість такої діяльності підзаконним нормами. Методичні рекомендації щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (затверджені наказом Державної казначейської служби України від 29 грудня 2012 року № 394) [141] визначають перелік підстав, які стосуються саме органів казначейства, та умови винесення попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, зупинення операцій з бюджетними коштами [218, с. 227] та інших заходів бюджетно-правового примусу. Наприклад, відповідно до п. 2.5 цього нормативно-правового акту одночасне застосування і попередження, і зупинення операцій

з бюджетними коштами органи Державної казначейської служби здійснюють у випадках: порушення термінів подання нової картки із зразками підписів та відбитком печатки у разі заміни, або доповнення хоча б одним підписом; невідповідність інформації, наведеної у наданих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів документах, картці із зразками підписів та відбитка печатки, даним Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів; оформлення картки із зразками підписів та відбитка печатки з порушенням вимог законодавства; відсутність затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (крім випадків, у яких законодавством не передбачено його затвердження) при реєстрації бюджетних зобов'язань та (або) бюджетних фінансових зобов'язань (після 45 днів від дня набрання чинності законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) та додаткового триденного терміну від дня затвердження наказу про паспорти бюджетних програм для доведення його копії розпорядникам нижчого рівня та одержувачам бюджетних коштів) тощо. Дещо спірною є вказівка, що у разі виявлення цих порушень посадовою особою органу Державної казначейської служби складається протокол про порушення бюджетного законодавства та попередження без зазначення терміну усунення порушення. Доцільно, незважаючи на те, що строки будуть вказані у розпорядженні про зупинення операцій з бюджетними коштами, у попередженні також встановити аналогічні строки.

Використовуючи такі повноваження та чіткі вказівки щодо підстав застосування заходів бюджетно-правового примусу, органи Державної казначейської служби України виступають активними учасниками процесу застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Протягом 2020 року органами Державної казначейської служби України оформлено 2551 протокол про порушення бюджетного законодавства та складено 2498

розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами на рахунках розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, з них: при виконанні державного бюджету – 684 протоколи та 627 розпоряджень; при виконанні місцевих бюджетів – 1867 протоколів та 1871 розпорядження. Станом на 2 січня 2021 за результатами застосованих заходів впливу розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів усунуто 2277 порушень бюджетного законодавства на загальну суму 1046,00 млн гривень [255].

Протягом цього ж періоду за оперативними даними попереджено 31 071 порушень бюджетного законодавства, допущених розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на загальну суму 27 579,6 млн грн. Крім цього, в процесі подання кошторисів та інших документів, що застосовуються при виконанні бюджету, у разі недотримання порядків відкриття (закриття) рахунків, подання фінансової і бюджетної звітностей та інших випадках порушення бюджетного законодавства по державному та місцевих бюджетах надано 13 380 попереджень на суму 139 057,5 млн гривень [256].

Державна аудиторська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю. Згідно БК України до повноважень органів Держаудитслужби України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за: 1) цільовим, ефективним та 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 при складанні 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.

Положення про Державну аудиторську службу України від 3 лютого 2016 року [133] деталізує напрями контролю та повноваження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Так, Держаудитслужба України здійснює державний фінансовий контроль за здійснює контроль за цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів; досягненням економії бюджетних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів; цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії; достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників та відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми; відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу; дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів; веденням бухгалтерського обліку, а також складенням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів, станом внутрішнього контролю в інших підконтрольних установах; усуненням виявлених недоліків і порушень; законним та ефективним використанням публічних коштів та інших активів для використання (впровадження) інформаційних технологій (систем, процесів, ресурсів); законністю та правомірністю витрат бенефіціарів (партнерів) у межах виконання спільних операційних програм прикордонного та транскордонного співробітництва.

Ці та інші контрольні функції були предметом наукових досліджень [257; 258; 259; 260; 261; 262], що дозволило сформувати підходи до значення та обсягу бюджетного контролю у діяльності Держаудитслужби. Контроль за дотриманням бюджетного законодавства включає в себе також оцінку ефективності бюджетних програм, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів [263, с. 36]. Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм [264, с. 61].

Держаудитслужба вживає в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб, а саме:

– вимагає від керівників та інших службових осіб підконтрольних установ усунення виявлених порушень законодавства;

– звертається до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог до усунення виявлених під час здійснення державного

фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів;

– проводить аналіз стану дотримання фінансової дисципліни та про його результати повідомляє органам виконавчої влади, іншим державним органам та органам місцевого самоврядування;

– готує і подає до відповідних державних органів пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому;

– здійснює контроль за виконанням вимог і пропозицій, поданих Держаудитслужбою та її територіальними органами міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування за результатами державного фінансового контролю, та інформує про це Кабінет Міністрів України і Міністерство фінансів України;

– застосовує заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, накладає стягнення до осіб, винних у порушенні законодавства;

– передає правоохоронним органам матеріали ревізій, перевірок державних закупівель у разі встановлення порушень законодавства, що передбачають кримінальну відповідальність або містять ознаки корупційних діянь [133].

Як бачимо, контрольні повноваження органів Держаудитслужби України забезпечені можливістю застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, а на підставі норм КУпАП правом складати протоколи про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства».

Відповідно до п. 4 Положення про Державну аудиторську службу України Держаудитслужба застосовує заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, накладає стягнення до осіб, винних у порушенні законодавства. Органи Держаудитслужби мають право призупиняти в межах повноважень, бюджетні асигнування,

зупиняти операції з бюджетними коштами, а також застосовувати та ініціювати застосування відповідно до закону інших заходів впливу в разі виявлення порушень бюджетного законодавства [218, с. 228-229].

Статистичні дані свідчать про те, що саме органи Державної аудиторської служби здійснюють найбільший обсяг роботи щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Протягом 2020 року органами Держаудитслужби проведено понад 10,9 тис. заходів державного фінансового контролю (у тому числі понад 1,0 тис. ревізій та перевірок та 207 державних фінансових аудитів). Проведені контрольні заходи засвідчили, що і надалі залишається досить розповсюдженою негативна практика використання державних ресурсів з недотриманням вимог законодавства. На 862 підприємствах, в установах і організаціях встановлено майже 2,8 млрд грн незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі близько 1,8 млрд грн – за операціями з бюджетними коштами.

На підставі результатів проведених ревізій та перевірок протягом 2020 року органами Держаудитслужби застосовано заходи впливу за порушення бюджетного законодавства: у 23 випадках призупинено бюджетні асигнування, у 293 – зупинено операції з бюджетними коштами та 33 розпорядникам бюджетних коштів зменшено бюджетні призначення (асигнування) на загальну суму понад 11,7 млн гривень [2], до суду пред'явлено 22 позови щодо відшкодування фінансових порушень на суму понад 17,7 млн грн. [265].

На відміну від Держаудитслужби та інших органів державної влади окремого нормативно-правового акту, який би регулював завдання та повноваження головних розпорядників бюджетних коштів як суб'єктів бюджетного контролю та протидії порушенням бюджетного законодавства не прийнято. Їх перелік визначений у нормах БК України, а

механізми реалізації окремих з них у підзаконних нормативно-правових актах. Головний розпорядник відповідно до ст. 22 БК України організовує та здійснює моніторинг виконання бюджетних програм, здійснює оцінку їх ефективності; здійснює контроль за своєчасним поверненням у повному обсязі до бюджету коштів, наданих за операціями з кредитування бюджету, а також кредитів (позик), отриманих державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою), та коштів, наданих під державні (місцеві) гарантії; здійснює контроль за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів тощо. Що ж до повноважень застосовувати заходи бюджетно-правового примусу, то головні розпорядники можуть приймати рішення про застосування попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, а також про зменшення асигнувань розпоряднику нижчого рівня. Є випадки, коли головні розпорядники безпідставно не приймають рішення про застосування зменшення бюджетних асигнувань, хоча органи Держаудитслужби належним чином виявили та оформили відповідне порушення бюджетного законодавства. У цьому випадку головного розпорядника застосувати цей захід впливу може змусити адміністративний суд після розгляду позову органів Державної аудиторської служби.

2.3 Правоохоронні та антикорупційні органи як суб'єкти протидії порушенням бюджетного законодавства

На функціонування правоохоронних та антикорупційних органів як суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства впливають перетворення у галузі публічної фінансової діяльності, а також реформи правоохоронної системи. Як відзначає О. Н. Ярмиш, реформа у правоохоронній сфері як різновид суспільної реформи може здійснюватися лише комплексно й на базі системної методології [266, с. 52]. Системність передбачає напрацювання єдиної концепції реформування, в межах якої буде виокремлено напрями реформування правоохоронних органів (І. В. Зозуля пріоритетним вважає напрям реформування правоохоронних органів сектору безпеки держави, системно об'єднаних за функціональним (щодо забезпечення внутрішньої безпеки держави) принципом як найбільш орієнтований на функціональне призначення – забезпечення захисту життя, здоров'я, прав і свобод людини, інтересів суспільства і держави від протиправних посягань [267, с. 389]), а також створення належної нормативно-правової бази, яка б відповідала міжнародним стандартам, проведення інституційних перетворень й оптимізації структури та чисельності правоохоронних органів, удосконалення правового статусу [268, с. 12].

Системні перетворення та удосконалення правового статусу правоохоронних органів повинні враховувати й особливості сфер функціонування цих суб'єктів. Адже, як відзначається у роботах науковців, правоохоронні органи є ключовими суб'єктами забезпечення економічної безпеки

держави [269, 134], займають вагоме місце в системі забезпечення фінансово-економічної діяльності країни, оскільки їх діяльність спрямована як на забезпечення стабільності функціонування сфери управління фінансовою системою та здійснення розслідування найбільш небезпечних правопорушень у цій сфері [270, с. 172], так і на захист національних і суспільних інтересів, контроль за дотриманням законодавства в процесі забезпечення фінансово-економічної безпеки [271, с. 96]. Крім того, наголошується на доцільності збереження позитивного досвіду взаємодії правоохоронних органів з органами бюджетного контролю в умовах трансформації системи суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства [110, с. 194], а вирішення проблем пов'язаних із здійсненням взаємодії позитивно вплине на зміцнення економічної безпеки України загалом [272, с. 80].

У наукових дослідженнях виокремлюють такі ознаки правоохоронного органу: 1) це державний орган та орган місцевого самоврядування, який має завдання (цілі) охороняти права; 2) організовується і діє на основі спеціального закону або інших нормативно-правових актів; 3) здійснює свої повноваження з додержанням установлених законом процедур (процесуальної форми); 4) має владні повноваження; 5) наділений повноваженнями із застосування примусу [272, с. 216]. У ст. 2 Закону України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів» передбачено, що правоохоронні органи це – органи прокуратури, Національної поліції, служби безпеки, Військової служби правопорядку у Збройних Силах України, Національне антикорупційне бюро України, органи охорони державного кордону, органи доходів і зборів, органи і установи виконання покарань, слідчі ізолятори, органи державного фінансового контролю, рибоохорони, державної лісової охорони, інші органи, які здійснюють правозастосовні або правоохоронні функції [274]. Віднесення окремих суб'єктів, у тому числі й органів державного фінансового

контролю, та невичерпний їх перелік справедливо піддавалися критиці у наукових працях [275, с. 30-31; 276, с. 14-15; 277; 278]. Ця норма буде змінена не пізніше 25 вересня 2021 року, оскільки п.п. 5, 1 Прикінцевих та перехідних положень Закону України «Про Бюро економічної безпеки України» передбачено, що словосполучення «органи доходів і зборів» замінено на «Бюро економічної безпеки України», і це положення набирає чинності з дня оголошення Кабінетом Міністрів України про початок діяльності Бюро економічної безпеки України, але не пізніше ніж через шість місяців з дня набрання чинності цим Законом [95] (25 березня 2021 року). У чинній редакції Закону України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів» також не віднесено до правоохоронних органів Державне бюро розслідувань. Однак, такий статус наданий йому відповідно до ст. 1 Закону України «Про Державне бюро розслідувань» [125].

У сучасних умовах (до початку функціонування Бюро економічної безпеки України) серед правоохоронних органів повноваженнями у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства наділені: Національна поліція, Національне антикорупційне бюро України, Державне бюро розслідувань, Служба безпеки України, податкова міліція, прокуратура. Загальним критерієм розподілу повноважень у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства між правоохоронними органами та органами бюджетного контролю є ступінь суспільної небезпеки (шкідливості) бюджетного правопорушення.

Державна аудиторська служба України та інші органи бюджетного контролю основні функції виконують у сфері протидії бюджетним правопорушенням, покарання за які передбачені фінансово-правовими та адміністративно-правовими нормами, якщо ж посягання на бюджетні правовідносини характеризується як кримінальне правопорушення, то більшу частину завдань щодо

попередження, розкриття та розслідування протиправних діянь реалізовують правоохоронні органи за допомогою оперативно-розшукової та слідчої діяльності. При цьому об'єднавчим фактором виступає профілактична діяльність усіх суб'єктів. Адже одні і ті ж причини та умови зумовлюють вчинення й адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 «Порушення бюджетного законодавства» КУпАП, і злочину, передбаченого статтею 210 «Нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням» Кримінального кодексу України, і бюджетних проступків, передбачених статтею 116 Бюджетного кодексу України [87, с. 74-75]. Тому, впливаючи на детермінанти злочинності, правоохоронні органи одночасно впливають і на причини та умови порушень бюджетного законодавства, через що можна вести мову про комплексність профілактики бюджетних правопорушень – без галузевого розподілу.

Досудове розслідування кримінальних правопорушень, передбачених ст. 210 КК України «Нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням» та ст. 211 КК України «Видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону» здійснюють, за загальним правилом, слідчі органів Національної поліції (ст. 216 Кримінального процесуального кодексу України)

Якщо кримінальне правопорушення у бюджетній сфері вчинено: Президентом України, повноваження якого припинено, народним депутатом України, Прем'єр-міністром України, членом Кабінету Міністрів України, першим заступником та заступником міністра, членом Національної ради України з питань телебачення і радіомовлення, Національної комісії, що здійснює державне регулювання у

сфері ринків фінансових послуг, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Антимонопольного комітету України, Головою Державного комітету телебачення і радіомовлення України, Головою Фонду державного майна України, його першим заступником та заступником, членом Центральної виборчої комісії, Головою Національного банку України, його першим заступником та заступником, Головою Національного агентства з питань запобігання корупції, його заступником, членом Ради Національного банку України, Секретарем Ради національної безпеки і оборони України, його першим заступником та заступником, Постійним Представником Президента України в Автономній Республіці Крим, його першим заступником та заступником, радником або помічником Президента України, Голови Верховної Ради України, Прем'єр-міністра України; державним службовцем, посада якого належить до категорії «А»; депутатом Верховної Ради Автономної Республіки Крим, депутатом обласної ради, міської ради міст Києва та Севастополя, посадовою особою місцевого самоврядування, посаду якої віднесено до першої та другої категорій посад; суддею (крім суддів Вищого антикорупційного суду), суддею Конституційного Суду України, присяжним (під час виконання ним обов'язків у суді), Головою, заступником Голови, членом, інспектором Вищої ради правосуддя, Головою, заступником Голови, членом, інспектором Вищої кваліфікаційної комісії суддів України; Генеральним прокурором, першим заступником чи заступником Генерального прокурора та іншими прокурорами органів прокуратури, зазначеними у пунктах 1-4, 5-11 частини першої статті 15 Закону України «Про прокуратуру»; особою вищого начальницького складу державної кримінально-виконавчої служби, органів та підрозділів цивільного захисту, вищого складу Національної поліції, посадовою особою митної служби, якій присвоєно спеціальне звання державного радника митної служби III рангу і вище, посадовою особою органів державної податкової служби, якій присвоєно

спеціальне звання державного радника податкової служби III рангу і вище; військовослужбовцем вищого офіцерського складу Збройних Сил України, Служби безпеки України, Державної прикордонної служби України, Державної спеціальної служби транспорту, Національної гвардії України та інших військових формувань, утворених відповідно до законів України; керівником суб'єкта великого підприємництва, у статутному капіталі якого частка державної або комунальної власності перевищує 50 відсотків; розмір предмета кримінального правопорушення або завданої ним шкоди в п'ятсот і більше разів перевищує розмір прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленої законом на час вчинення кримінального правопорушення (якщо кримінальне правопорушення вчинено службовою особою державного органу, правоохоронного органу, військового формування, органу місцевого самоврядування, суб'єкта господарювання, у статутному капіталі якого частка державної або комунальної власності перевищує 50 відсотків) [279], то воно підслідне Національному антикорупційному бюро України.

Злочини у бюджетній сфері вчинені службовими особами Національного антикорупційного бюро України, заступником Генерального прокурора – керівником Спеціалізованої антикорупційної прокуратури або іншими прокурорами Спеціалізованої антикорупційної прокуратури розслідують слідчі Державного бюро розслідувань. Представники цих ж правоохоронних органів здійснюють й оперативно-розшукові заходи щодо протидії порушенням бюджетного законодавства [87, с. 77].

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про Національну поліцію» Національна поліція України (поліція) – це центральний орган виконавчої влади, який служить суспільству шляхом забезпечення охорони прав і свобод людини, протидії злочинності, підтримання публічної безпеки і порядку. Поліція відповідно до покладених на неї завдань:

виявляє причини та умови, що сприяють вчиненню кримінальних та адміністративних правопорушень, вживає у межах своєї компетенції заходів для їх усунення; здійснює превентивну та профілактичну діяльність, спрямовану на запобігання вчиненню правопорушень; вживає заходів з метою виявлення кримінальних, адміністративних правопорушень; припиняє виявлені кримінальні та адміністративні правопорушення; вживає заходів, спрямованих на усунення загроз публічній безпеці, що виникли внаслідок учинення кримінального, адміністративного правопорушення; здійснює своєчасне реагування на заяви та повідомлення про кримінальні, адміністративні правопорушення або події; здійснює оперативно-розшукову діяльність відповідно до закону; здійснює досудове розслідування кримінальних правопорушень у межах визначеної підслідності тощо (ст. 23 Закону України «Про Національну поліцію» [96]). Очевидно, що такі повноваження стосуються й попередження та розкриття кримінальних і адміністративних правопорушень, що посягають на бюджетні правовідносини [280, с. 66].

Підзаконні нормативно-правові акти деталізують ці повноваження Національної поліції та закріплюють права й окремі механізми їх реалізації. Відповідно до п. 6 Положення про Національну поліцію (затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 р. № 877) [281] Національна поліція для виконання покладених на неї завдань має право:

1) залучати в установленому порядку до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань учених і фахівців, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій (за погодженням з їх керівниками) для розгляду питань, що належать до компетенції Національної поліції;

2) одержувати в установленому законодавством порядку від державних органів та органів місцевого

самоврядування, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їх посадових осіб, а також громадян та їх об'єднань інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на неї завдань;

3) користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів та іншими технічними засобами . Тобто органам Національної поліції надано право залучати відповідних фахівців як органів бюджетного контролю, так й інших учасників бюджетного процесу, використовувати інформаційні ресурси та одержувати необхідну інформацію від суб'єктів бюджетних правовідносин.

Також у підзаконному нормативно-правовому актів закріплено порядок реагування поліцейських в окремих випадках виявлення порушення бюджетного законодавства працівниками органів Державної аудиторської служби. Відповідно до п. 1 Порядку оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення у разі потреби припинення адміністративного правопорушення чи виявлення особи, з вини якої воно вчинено, посадова особа органу державного фінансового контролю викликає працівників Національної поліції України, які вживають заходів, спрямованих на усунення протиправних дій, та сприяють органам державного фінансового контролю у виконанні їх обов'язків [282].

У Законі України «Про Національне антикорупційне бюро України» [98] і Законі України «Про Державне бюро розслідувань» [125] також закріплено повноваження цих суб'єктів та, на відміну від Закону України «Про Національну поліцію», визначено механізми взаємодії з іншими суб'єктами протидії порушенням бюджетного законодавства. Так, правоохоронні та державні органи, органи місцевого самоврядування протягом 3 робочих днів на запит НАБУ та ДБР повинні надати інформацію, необхідну для виконання обов'язків цих суб'єктів.

Відповідно до ст.ст. 19-1, 19-2 Закону України «Про Національне антикорупційне бюро України» та ст. 22 Закону України «Про Державне бюро розслідувань» [98; 125] з метою забезпечення взаємодії цих суб'єктів з органами прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України та іншими правоохоронними органами у штатних розписах центральних апаратів зазначених органів передбачаються посади осіб, до функціональних обов'язків яких входить здійснення взаємодії з НАБУ та ДБР. Обмін оперативною інформацією між Державним бюро розслідувань та Національним антикорупційним бюро України, органами внутрішніх справ, органами Національної поліції, Службою безпеки України, центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, іншими правоохоронними органами щодо спільних заходів та з іншими державними органами, які відповідно до закону здійснюють оперативно-розшукову діяльність, здійснюється за письмовим розпорядженням керівників відповідних підрозділів [87, с. 82].

Відповідно до ст. ст. 1, 2 Закону України «Про Службу безпеки України» [126] Служба безпеки України як державний орган спеціального призначення з правоохоронними функціями, має завданнями захист економічного, науково-технічного і оборонного потенціалу України, а також попередження, виявлення, припинення та розкриття кримінальних правопорушень проти миру і безпеки людства, тероризму, корупції та організованої злочинної діяльності у сфері управління і економіки та інших протиправних дій, які безпосередньо створюють загрозу життєво важливим інтересам України. Як відзначають науковців, специфіка статусу СБУ як суб'єкта захисту фінансової системи держави визначається тим, що: по-перше, вказаний орган є не просто правоохоронним, а має спеціальне призначення, оскільки є відповідальним за державну безпеку у всіх сферах життя держави, у тому числі фінансовій сфері; по-друге, СБУ

зобов'язана здійснювати контррозвідувальну діяльність з метою виявлення існуючих та потенційних загроз у фінансовій сфері, а також розслідування фінансових правопорушень, віднесених до її підслідності [283, с. 159; 87, с. 83]. Створені відповідно до Указу Президента України від 27 грудня 2005 року № 1860/2005 «Питання Служби безпеки України» [284] Головне управління по боротьбі з корупцією та організованою злочинністю та Головне управління контррозвідувального захисту інтересів держави у сфері економічної безпеки здійснюють заходи протидії порушенням бюджетного законодавства, зокрема протидіють розкраданню бюджетних коштів. За 2020 рік СБУ блокувала понад 500 проявів корупції, запобігла мільярдним збиткам для держави [285]. Проте відповідно до концептуальних засад реформування СБУ в майбутньому ця служба не буде займатися боротьбою з економічною злочинністю, у тому числі й у бюджетній сфері. Концепцією розвитку сектору безпеки і оборони України [286] передбачено, що метою реформування Служби безпеки України є її трансформація на спеціальну службу, здатну ефективно захищати державний суверенітет, конституційний лад і територіальну цілісність України. У новій структурі Служби не буде передбачено підрозділів для боротьби з корупцією та економічними злочинами. Якщо в майбутньому СБУ виявить такі злочини в ході своїх завдань, кримінальні провадження будуть передаватися іншим органам – НАБУ, ДБР, Національній поліції відповідно до їхньої компетенції [287].

Зміни, які вступають у силу з дня оголошення Кабінетом Міністрів України про початок діяльності Бюро економічної безпеки України (але не пізніше 26 вересня 2021 року), передбачають позбавлення Служби безпеки України завдань щодо захисту економічного потенціалу України, а також протидії корупції та організованій злочинній діяльності у сфері управління і економіки [97]. Це зумовить

перегляд статусу цього правоохоронного органу як суб'єкта протидії порушенням бюджетного законодавства.

Цими ж змінами до законодавства практично ліквідовується податкова міліція. На даний момент відповідно до ст. 348 Податкового кодексу України податкова міліція складається із спеціальних підрозділів по боротьбі з податковими правопорушеннями, що діють у складі відповідних контролюючих органів, і здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції. Одним із завдань податкової міліції є запобігання кримінальним та іншим правопорушенням у бюджетній сфері, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення [288]. Можливість здійснення заходів із протидії порушенням бюджетного законодавства податковою міліцією ґрунтується на нормах розділу II Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» [289] (п. 134 розділу I передбачено виключення розділ XVIII-2 «Податкова міліція» Податкового кодексу України), відповідно до якого виключення розділу XVIII-2 Податкового кодексу України здійснюється з дня набрання чинності законом, який визначає правові основи організації та діяльності центрального органу виконавчої влади, на який покладається обов'язок забезпечення запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, об'єктом яких є фінансові інтереси держави та (або) місцевого самоврядування, що віднесені до його підслідності відповідно до Кримінального процесуального кодексу України, та інших осіб, з якими цей орган взаємодіє [121, с. 81].

На недоцільності функціонування правоохоронного органу (податкової міліції) як структурного підрозділу Державної фіскальної служби наголошувалося в наукових публікаціях [266, с. 51], а відповідно до Меморандуму

Міжнародного валютного фонду та України про економічну та фінансову політику, підписаного 2 червня 2020 року новостворений орган фінансових розслідувань візьме на себе відповідальність за розслідування економічних, фінансових і податкових шахрайств та злочинів, якими займається податкова поліція (міліція) [290]. Припинення діяльності податкової міліції передбачено й Планом заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику (затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 5 липня 2019 р. № 542-р). У п. 6 цього плану передбачається розділення сервісної та правоохоронної функцій Державної податкової служби та передача правоохоронної функції органу з розслідування фінансових злочинів центральному органу виконавчої влади, на який покладається обов'язок із забезпечення запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, об'єктом яких є фінансові інтереси держави та місцевого самоврядування [291]. Таким органом законодавство визнало Бюро економічної безпеки України.

Прокуратура протидіє порушенням бюджетного законодавства під час: 1) підтримання державного обвинувачення в судовому провадженні щодо кримінальних правопорушень, що посягають на бюджетні правовідносини; 2) представництва інтересів держави в суді у випадках, визначених законодавством України випадках; 3) нагляду за додержанням законів органами, що провадять оперативно-розшукову діяльність, дізнання, досудове слідство [87, с. 86].

У першому випадку правовий статус прокуратура реалізовує за допомогою кримінально-правових та кримінально-процесуальних норм. Відповідно до ч. 3 ст. 23 Закону України «Про прокуратуру» прокурор здійснює представництво в суді законних інтересів держави у разі порушення або загрози порушення інтересів держави, якщо

захист цих інтересів не здійснює або неналежним чином здійснює орган державної влади, орган місцевого самоврядування чи інший суб'єкт владних повноважень, до компетенції якого віднесені відповідні повноваження, а також у разі відсутності такого органу [292]. Тобто можливі випадки, коли є підстави вважати, що органи державного фінансового контролю або не здійснюють, або здійснюють неналежним чином захист законних інтересів держави (не звертаються до адміністративного суду щодо повернення коштів, використаних одержувачем не за цільовим призначенням чи щодо зменшення бюджетних асигнувань тощо). Захищаючи інтереси держави у бюджетній сфері, прокурор зобов'язаний обґрунтувати, яким чином відбулося чи може відбутися порушення бюджетного законодавства, у чому полягає загроза бюджетній системі держави, умотивувати підстави представництва інтересів держави, доводячи нездатність органу державної влади захистити інтереси держави в конкретному випадку через бездіяльність або невиконання покладених обов'язків, у разі потреби довести суду відсутність такого органу [293, с. 46]. У таких випадках прокурор здійснює представництво в суді законних інтересів держави у бюджетній сфері, при цьому взаємодіє із адміністративним судом відповідно до норм Кодексу адміністративного судочинства України [294]. Така діяльність прокуратури вважається достатньо важливою. У скасованому наказі Генерального прокурора України від 28 листопада 2012 року № 6гн «Про організацію роботи органів прокуратури щодо представництва інтересів громадянина або держави в суді та їх захисту при виконанні судових рішень» захист інтересів держави у бюджетній системі був віднесений до пріоритетних напрямів представницької діяльності [295]. Чинний наказ Офісу Генерального прокурора від 21 серпня 2020 р. № 389 «Про організацію діяльності прокурорів щодо представництва інтересів держави в суді» такого положення не містить, але визначає за допомогою яких дій прокурори здійснюють

представницьку діяльність – шляхом: пред'явлення позовів (подання заяв); вступу у справи, провадження в яких відкрито за позовами (заявами) інших осіб; ініціювання перегляду судових рішень, у тому числі у справах, провадження в яких відкрито за позовом (заявою) іншої особи; участі у розгляді справ судами; участі у виконавчому провадженні при виконанні рішень у справах, у яких прокурором здійснювалося представництво інтересів держави (п. 3 наказ Генерального прокурора від 21 серпня 2020 р. № 389 «Про організацію діяльності прокурорів щодо представництва інтересів держави в суді» [296]).

Найбільш урегульована на нормативно-правовому рівні протидії порушенням бюджетного законодавства під час нагляду за додержанням законів органами, що провадять оперативно-розшукову діяльність, дізнання, досудове слідство (хоча й таке регулювання не позбавляє можливості у багатьох випадках вважати координаційну роботу прокуратури у сфері боротьби з бюджетними деліктами недостатньо ефективною [297, с. 174]). Відповідно до ст. 25 Закону України «Про прокуратуру» Генеральний прокурор, керівники відповідних прокуратур, їх перші заступники та заступники відповідно до розподілу обов'язків координують діяльність правоохоронних органів відповідного рівня у сфері протидії злочинності. Основною формою координації є проведення координаційних нарад з керівниками правоохоронних органів, на яких заслуховується інформація щодо їхньої діяльності у сфері протидії злочинності. Рішення координаційної наради є обов'язковим до виконання всіма зазначеними в ньому правоохоронними органами. Порядок та інші форми координації затверджуються наказом Генерального прокурора [292].

Щодо проведення координаційних нарад прокурорами, то слід відзначити, що відповідно до Порядку координації діяльності правоохоронних органів у сфері протидії злочинності (затверджений наказом Генерального прокурора

від 08 лютого 2021 р. № 28) у разі необхідності на координаційні наради запрошуються представники інших державних органів та органів місцевого самоврядування з метою інформування про діяльність з питань запобігання і протидії кримінальним правопорушенням [298]. Очевидно, що серед іншого мова йде й про органи бюджетного контролю, що підтверджується й практикою проведення координаційних нарад в окремих регіонах. В Одесі на координаційну нараду керівників правоохоронних органів до обговорення проблемних питань протидії злочинності було залучено керівників Південного офісу Держаудитслужби [299]. Тобто на практиці прокуратура має можливість залучати до обговорення та прийняття рішень про конкретні заходи взаємодії суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства органи бюджетного контролю, що дає підстави розглядати її як важливої координаційної структури у цій сфері [87, с. 89].

Упродовж останніх років було запропоновано кілька законопроектів, якими передбачено створення нового правоохоронного органу, наділеного функціями протидії деліктності в фінансово-економічній сфері. Проектом Закону України (реєстраційний № 1208-2) «Про Бюро фінансових розслідувань» [300] (відхилений Комітетом Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики 13 січня 2020 року) було передбачено, що детективи Бюро фінансових розслідувань здійснюють досудове розслідування кримінальних правопорушень, передбачених ст.ст. 210 та 211 КК України, у разі якщо розслідування такого кримінального правопорушення не віднесено до підслідності Національного антикорупційного бюро України. Такий же механізм підслідності закріплений у правових актах, якими створено Бюро економічної безпеки України. Що дозволяє підтримати думку В. І. Франчука та І. Я. Петрика щодо наділення Бюро фінансових розслідувань (Бюро економічної безпеки України) статусом суб'єкта протидії порушенням

бюджетного законодавства, у тому числі й щодо протидії нецільовому використанню бюджетних коштів [81, с. 142].

Ст. 1 Закону України «Про Бюро економічної безпеки України» [97] передбачено, що Бюро економічної безпеки України – це центральний орган виконавчої влади, на який покладаються завдання щодо протидії правопорушенням, що посягають на функціонування економіки держави. Тобто його діяльність поширюється й на бюджетну сферу. До основних завдань Бюро економічної безпеки України відповідно до ст. 4 належать:

1) виявлення зон ризиків у сфері економіки шляхом аналізу структурованих і неструктурованих даних;

2) оцінювання ризиків і загроз економічній безпеці держави, напрацювання способів їх мінімізації та усунення;

3) надання пропозицій щодо внесення змін до нормативно-правових актів з питань усунення передумов створення схем протиправної діяльності у сфері економіки;

4) забезпечення економічної безпеки держави шляхом запобігання, виявлення, припинення, розслідування кримінальних правопорушень, що посягають на функціонування економіки держави;

5) збирання та аналіз інформації про правопорушення, що впливають на економічну безпеку держави, та визначення способів запобігання їх виникненню в майбутньому;

6) планування заходів у сфері протидії кримінальним правопорушенням, віднесеним законом до його підслідності;

7) виявлення та розслідування правопорушень, пов'язаних з отриманням та використанням міжнародної технічної допомоги;

8) складання аналітичних висновків і рекомендацій для державних органів з метою підвищення ефективності прийняття ними управлінських рішень щодо регулювання відносин у сфері економіки.

Таким чином, законодавче регулювання діяльності Бюро економічної безпеки України дозволяє віднести цей

державний орган до суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства, що підтверджується аналізом його завдань та повноважень. У зв'язку з початком його діяльності буде ліквідовано податкову міліцію, змінено завдання Служби безпеки України, підслідність органів Національної поліції, нормативно закріплені механізми взаємодії органів бюджетного контролю (Рахункової палати, Держаудитслужби) з правоохоронними органами. Зважаючи на це актуалізується питання збереження апробованих форм взаємодії суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства і напрацювання нових, які б відповідали тенденціям зміни державної політики у цій сфері.

Отже, у бюджетній сфері більшість функцій правоохоронні органи виконують, протидіючи кримінальним правопорушенням (попереджуючи, виявляючи, припиняючи, розслідуючи їх), а протидію порушенням бюджетного законодавства (бюджетним проступкам та адміністративним правопорушенням) здійснюють, насамперед, за допомогою заходів профілактики цих деліктів.

Поряд з правоохоронними органами окремі функції щодо протидії порушенням бюджетного законодавства виконують й антикорупційні суб'єкти, які відповідно до законодавства не мають статусу правоохоронного органу. До них належить Національне агентство з питань запобігання корупції, функціонування якого викликає усе більший інтерес у наукових колах [301; 302; 303; 304; 305]. У зв'язку з тим, що діяльність НАЗК зумовлена його соціальним призначенням і особливим організаційним та правовим становищем у системі органів виконавчої влади [306, с. 106-107] нормативно-правові акти наділили його сукупністю повноважень, реалізація яких має забезпечити зниження загального рівня корупції та окремих її видів, серед яких й політична корупція. Політичну корупцію розглядають не лише як поведінку виборних осіб, покликаних виконувати функції держави (наприклад, депутатів), які відходять від обов'язків та прав державної

посади для того, щоб отримати особисту вигоду, але й як фінансування виборчої кампанії, яке передбачає надання фінансових або інших ресурсів приватним особам чи партіям в обмін на відповідне ставлення тих, які перемагають на виборах; негласна витрата публічних коштів на потреби правлячої партії (наприклад, оплата виборчої кампанії за кошти держави, понад встановлені законом межі) [307, с. 119].

Як відзначають О. О. Дудоров та Р. О. Мовчан державний контроль за дотриманням встановлених законом обмежень щодо фінансування політичних партій, законним та цільовим використанням політичними партіями коштів, виділених з державного бюджету – це новітні превентивні антикорупційні механізми, головним суб'єктом впровадження яких є Національне агентство з питань запобігання корупції [308, с. 60]. На нашу думку такий контроль та результати його проведення доцільно розглядати не лише як антикорупційні механізми, але й заходи протидії порушенням бюджетного законодавства.

У 2015 році Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання і протидії політичній корупції» [309] до Закону України «Про політичні партії в Україні» [156] було включено Розділ IV-1 «Державне фінансування політичних партій». У ст. 17-1 цього розділу зазначено, що за рахунок коштів державного бюджету: 1) фінансується статутна діяльність політичних партій, не пов'язана з їхньою участю у виборах народних депутатів України, виборах Президента України і місцевих виборах, у тому числі оплата праці працівників статутних органів політичної партії, її місцевих організацій в порядку, передбаченому законодавством; 2) відшкодовуються витрати політичних партій, пов'язані з фінансуванням їхньої передвиборної агітації під час чергових та позачергових виборів народних депутатів України. На законодавчому рівні встановлено і порядок, і обмеження щодо державного

фінансування політичних партій. При цьому вагому роль як у прийнятті рішення про фінансування політичної партії, так і у контролі за виконанням вимог щодо фінансування, а також під час застосування примусових заходів відіграє НАЗК.

Відповідно до п. 8-1 ч. 1 ст. 11 Закону України «Про запобігання корупції» [310] до повноважень НАЗК належать здійснення у порядку та в межах, визначених законом, державного контролю за дотриманням встановлених законом обмежень щодо фінансування політичних партій, законним та цільовим використанням політичними партіями коштів, виділених з державного бюджету на фінансування їхньої статутної діяльності, своєчасністю подання звітів партій про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру, звітів про надходження і використання коштів виборчих фондів на загальнодержавних та місцевих виборах, повнотою таких звітів, звіту зовнішнього незалежного фінансового аудиту діяльності партій, відповідністю їх оформлення встановленим вимогам, достовірністю включених до них відомостей. На виконання цього повноваження ст.ст. 17-6 – 17-9 Закону України «Про політичні партії в Україні» передбачено, що НАЗК у процесі здійснення державного контролю за законним та цільовим використанням політичними партіями коштів, виділених з державного бюджету на фінансування їхньої статутної діяльності, у тому числі й щодо перерахування партією залишків невикористаних коштів до державного бюджету після завершення календарного року, має право застосовувати зупинення та припинення державного фінансування статутної діяльності політичної партії [311, с. 290].

НАЗК зупиняє державне фінансування статутної діяльності політичної партії у разі:

1) неподання політичною партією звіту про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру у встановлений законодавством строк;

2) подання політичною партією звіту про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру, оформленого з грубим порушенням встановлених вимог, або звіту, який містить недостовірні відомості про майно політичної партії чи кошти або витрати політичної партії в розмірі більше двадцяти розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня відповідного календарного року.

Підставами ж припинення державного фінансування статутної діяльності політичної партії, пов'язаними з порушеннями бюджетного законодавства, слід вважати:

1) повторне протягом року вчинення будь-якого з таких порушень: неподання політичною партією до НАЗК у встановлений законодавством строк звіту політичної партії про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру; подання політичною партією до НАЗК звіту політичної партії про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру, оформленого з грубим порушенням встановлених вимог, або звіту, який містить недостовірні відомості про майно політичної партії чи кошти або витрати політичної партії в розмірі більше двадцяти розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня відповідного календарного року;

2) невикористання коштів, отриманих на фінансування статутної діяльності політичної партії, протягом одного року з дня, коли такі кошти вперше були зараховані на окремий рахунок політичної партії в установі банку;

3) повторне протягом року зарахування на окремий рахунок політичної партії, відкритий в установі банку України для зарахування коштів державного бюджету на фінансування статутної діяльності політичної партії, коштів, які заборонено зараховувати на такий рахунок;

4) встановлення судом фактів, які свідчать про те, що кошти, виділені з державного бюджету на фінансування статутної діяльності політичної партії, використані політичною партією на фінансування її участі у виборах

народних депутатів України, виборах Президента України, місцевих виборах або на цілі, не пов'язані із здійсненням її статутної діяльності.

В останньому випадку обов'язковою умовою застосування припинення державного фінансування є рішення суду, в якому встановлені відповідні факти. Таке рішення може бути прийнято на підставі позову, поданого або ж Рахунковою палатою України або знову ж таки НАЗК. Тобто ще одним повноваження щодо протидії порушенням бюджетного законодавства політичними партіями є повноваження звертатися до суду з позовом про встановлення фактів, які свідчать про те, що кошти, виділені з державного бюджету на фінансування статутної діяльності політичної партії, використані нею на фінансування участі у виборах народних депутатів України, виборах Президента України, місцевих виборах або на цілі, не пов'язані із статутною діяльністю [311, с. 290].

У структурі апарату НАЗК створено Департамент з питань запобігання політичній корупції Національного агентства з питань запобігання корупції, який:

– здійснює державний контроль за дотриманням встановлених законом обмежень щодо фінансування політичних партій, законним та цільовим використанням політичними партіями коштів, виділених з Державного бюджету України на фінансування їхньої статутної діяльності, своєчасністю подання звітів партій про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру, звітів про надходження і використання коштів виборчих фондів на загальнодержавних та місцевих виборах, повнотою таких звітів, звіту зовнішнього незалежного фінансового аудиту діяльності партій, відповідністю їх оформлення встановленим вимогам, достовірністю включених до них відомостей;

– виявляє порушення, ініціює питання про вжиття заходів щодо притягнення до відповідальності осіб, винних у порушення законодавства про фінансування політичних

партій, надходження та витрачання коштів виборчих фондів, надсилає до інших спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції матеріали, що свідчать про факти таких правопорушень;

– готує матеріали щодо звернення до суду із заявами з питань, визначених Законом України «Про політичні партії в Україні» [312].

Також Департамент з питань запобігання політичній корупції має право вносити пропозиції щодо проведення перевірок з приводу обставин, що можуть свідчити про порушення законодавства у сфері фінансування політичних партій, надходження або використання коштів виборчих фондів. Саме під час перевірок, одними з основних завдань проведення яких є здійснення державного контролю за діяльністю політичних партій, а також своєчасне попередження, виявлення та вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень законодавства у сфері фінансування політичних партій [313] виявляється більшість порушень щодо використання бюджетних коштів.

Таким чином, аналіз цих нормативно-правових приписів дозволяє зробити висновок про наділення НАЗК сукупністю повноважень як суб'єкта протидії порушенням бюджетного законодавства. При цьому за змістом повноваження схожі до повноважень Державної аудиторської служби України – застосовувати заходи державного примусу (зупинення та припинення фінансування) та звертатись до суду. Однак різняться й об'єкт впливу – для Держаудитслужби – порушення бюджетного законодавства розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів, а для НАЗК – порушення, вчинені з бюджетними коштами політичними партіями, і зміст застосовуваних заходів, і адміністративно-судочинські повноваження. На відміну від органів бюджетного контролю НАЗК звертається до суду з позовом про встановлення фактів, які свідчать про те, що кошти, виділені з державного бюджету на фінансування статутної діяльності політичної партії,

використані нею на фінансування участі у виборах народних депутатів України, виборах Президента України, місцевих виборах або на цілі, не пов'язані із статутною діяльністю.

2.4 Суди як суб'єкти протидії порушенням бюджетного законодавства

Серед суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства суди займають особливе місце, зумовлене виконанням ними не управлінських функцій, а здійсненням правосуддя. Відповідно до ст. 221 КУпАП справи про адміністративне правопорушення, передбачене ст. 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства» розглядають судді районних, районних у місті, міських чи міськрайонних судів. Хоча останні зміни до цієї статті були внесені у 2021 році, назву судів змінено не було. Законом України «Про судоустрій і статус суддів» ще у 2016 році було задекларовано зміни у структурі системи судів – замість районних, районних у місті, міських чи міськрайонних судів мали бути створені місцеві окружні суди як місцеві загальні суди, які утворюються в одному або декількох районах чи районах у містах, або у місті, або у районі (районах) і місті (містах) [314]. Однак, п. 3 Прикінцевих та перехідних положень цього Закону передбачав продовження діяльності уже існуючих судів до утворення та початку діяльності місцевого окружного суду, юрисдикція якого розповсюджується на відповідну територію. Такі суди не створені і понині (хоча спроби були в останні дні повноважень Президента України щодо утворення судів [315; 316; 317; 318]), що з 2020 року пов'язано з адміністративно-територіальною реформою відповідно до Постанови Верховної Ради України «Про утворення та ліквідацію районів» [319]. При цьому законодавством передбачено кінцеву дату, до якої діють ці суди – не пізніше 1 січня 2022 року, у зв'язку з чим робочою групою при Комітеті Верховної Ради України з питань правової політики

ведеться робота щодо погодження схем окружних судів [320]. Це актуалізує питання внесення змін до ст. 221 КУпАП щодо визначення судів, які будуть розглядати справи про адміністративні правопорушення.

Протидія судом порушенням бюджетного законодавства здійснюється за допомогою:

1) притягнення винуватих посадових осіб учасника бюджетного процесу до адміністративної відповідальності та накладення стягнення у вигляді адміністративного штрафу. Під час розгляду справи про адміністративне правопорушення суд зобов'язаний з'ясувати: чи було вчинено адміністративне правопорушення, передбачене ст. 164-12 КУпАП, чи винна дана посадова особа в його вчиненні, чи підлягає вона адміністративній відповідальності, чи є обставини, що пом'якшують і обтяжують відповідальність, чи заподіяно майнову шкоду, чи є підстави для передачі матеріалів про адміністративне правопорушення на розгляд громадської організації, трудового колективу, а також з'ясувати інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи;

2) накладення на посадову особу обов'язку відшкодувати заподіяну державному чи місцевому бюджету шкоду. Відповідно до ст. 283 КУпАП якщо при вирішенні питання про накладення стягнення за адміністративне правопорушення судом одночасно вирішується питання про відшкодування винним майнової шкоди, то в постанові по справі зазначаються розмір шкоди, що підлягає стягненню, порядок і строк її відшкодування;

3) встановлення причин та умов вчинення порушення бюджетного законодавства та внесення у відповідний державний орган чи орган місцевого самоврядування, громадську організацію або посадовій особі пропозиції про вжиття заходів щодо усунення цих причин та умов. Про вжиті заходи протягом місяця з дня надходження

пропозиції повинно бути повідомлено суд, який вніс пропозицію (ст. 282 КУпАП);

4) «виступу із законодавчою ініціативою й узагальнення судової практики» [106, с. 285] у справах про адміністративно-каране порушення бюджетного законодавства. Йдеться про загальносоціальну профілактику цих порушень та напрацювання єдиних принципів протидії бюджетній деліктності. На жаль, поки що узагальнень судової практики щодо розгляду справ про адміністративне правопорушення, передбачене ст. 164-12 КУпАП, на рівні Верховного суду України здійснено не було. Така потреба зумовлена не лише формуванням теоретичних конструкцій протидії порушенням бюджетного законодавства, але й випадками неоднакового застосування судами одних і тих же норм бюджетних правових актів;

5) встановлення обставин у справі про адміністративне правопорушення, які адміністративними судами під час розгляду спорів, що виникають із бюджетних відносин, будуть вважатися преюдиційними. Як відзначає, В. М. Кравчук преюдиційні факти – це факти, встановлені рішенням чи вироком суду, що набрали законної сили. Преюдиційність ґрунтується на правовій властивості законної сили судового рішення і визначається його суб'єктивними і об'єктивними межами, за якими сторони та інші особи, які брали участь у справі, а також їх правонаступники не можуть знову оспорювати в іншому процесі встановлені судовим рішення у такій справі правовідносини [321, с. 343]. Адміністративний суд, не доказуючи встановлені в цих актах факти, обмежується витребуванням копії відповідного судового акта [322, с. 129]. Відповідно до ч. 6 ст. 78 КАС України постанова суду у справі про адміністративне правопорушення, яка набрала законної сили, є обов'язковою для адміністративного суду, що розглядає справу про правові наслідки дій чи бездіяльності особи, стосовно якої винесена постанова суду, лише в питанні, чи мали місце ці дії (бездіяльність) та чи вчинені вони цією

особою. Тобто обов'язковими для врахування адміністративним судом є факти, наведені у вироку в кримінальній справі чи постанові у справі про адміністративний проступок, щодо часу, місця та об'єктивного характеру відповідного діяння тієї особи, правові наслідки, дій чи бездіяльності якої є предметом розгляду в адміністративній справі [323].

У судовій практиці існують приклади як врахування обставин, викладених у постановах, прийнятих в адміністративно-деліктному провадженні [324; 325], так і відмови у визнанні постанов у справах про адміністративне правопорушення преюдиційними рішеннями – в ухвалі Рівненського окружного адміністративного суду (яка була предметом розгляду апеляційної [326] та касаційної [327] інстанцій) зазначено, що суд відхиляє посилання позивача на постанову Рівненського міського суду у справі №569/58/13-п, якою провадження у справі про адміністративне правопорушення за ч. 3 ст. 164-12 КУпАП відносно посадової особи розпорядника бюджетних коштів закрито у зв'язку з пропуском строку накладення адміністративного стягнення, оскільки постанова не містить встановлених судом обставин щодо правомірності або протиправності діяння і не може вважатися обов'язковою для врахування при вирішенні адміністративної справи [328]. Таку ж позицію висловлено в ухвалі Житомирського апеляційного адміністративного суду [326]. Однак, існують випадки й необґрунтованого невизнання адміністративними судами певних обставин преюдиційними [329], про що було вказано в ухвалі апеляційного суду [330]. Одним з основних факторів визнання чи не визнання преюдиційцності судового рішення є врахування різного статусу учасників адміністративно-деліктного провадження, і провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

Розмежування правового статусу суб'єкта скоєння адміністративного правопорушення та суб'єкта вчинення

бюджетного проступку, що безумовно є позитивним фактором, простежується у судових рішеннях останніх років. У постанові Верховного Суду України у справі №818/2259/18 від 4 червня 2020 року за позовом Північно-східного офісу Держаудитслужби в особі Управління Північно-східного офісу Держаудитслужби в Сумській області до Сумської районної державної лікарні ветеринарної медицини про стягнення коштів в дохід державного бюджету було відзначено, що доводячи правомірність висновків ревізії щодо виявлених порушень, позивач посилається на постанову Апеляційного суду Сумської області від 5 травня 2018 у справі №592/1186/18, якою встановлена вина посадової особи бюджетної установи у вчиненні адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП (провадження у якій закрито через закінчення строку накладення адміністративного стягнення). Відтак, встановлені у справі про адміністративне правопорушення обставини не повинні доказуватися під час розгляду адміністративної справи і доводять порушення відповідачем бюджетного законодавства [331]. Суди першої та апеляційної інстанцій ці доводи не взяли до уваги та не визнали преюдиційність постанови у справі про адміністративне правопорушення, аргументуючи тим, що згідно з ч. 6 ст. 78 КАС України, постанова суду у справі про адміністративне правопорушення, яка набрала законної сили, є обов'язковою для адміністративного суду, що розглядає справу про правові наслідки дій чи бездіяльності особи, стосовно якої ухвалена постанова, лише в питанні, чи мали місце ці дії (бездіяльність) та чи вчинені вони цією особою. Одночасно, частина 7 вказаної статті визначає, що правова оцінка, надана судом певному факту при розгляді іншої справи, не є обов'язковою для суду [332].

Верховний Суд підтримав цю позицію, відзначивши, що суди дійшли правильних висновків про те, що постанова у справі про адміністративне правопорушення є обов'язковою

для адміністративного суду лише в частині обставин, які стосуються безпосередньо особи, яка притягувалась до адміністративної відповідальності. Тобто не можна вважати обов'язковими обставини щодо діяння фізичної особи, встановлені під час розгляду справи про її адміністративний проступок, при оцінці правомірності поведінки юридичної особи, працівником (представником) якої була ця фізична особа, якщо йдеться про відповідальність за порушення юридичною особою законодавства, дотримання якого контролюється державним органом [331].

Одним з основних суб'єктів застосування заходів поновлення протидії порушенням бюджетного законодавства є адміністративні суди. Поновлюють порушені права держави чи територіальної громади адміністративні суди за допомогою розгляду позовів органів бюджетного контролю про примусове виконання рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, а розпорядників чи одержувачів бюджетних коштів – про оскарження відповідного рішення.

У п. 10 Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання [129] передбачена норма, відповідно до якої невиконання одержувачем бюджетних коштів вимоги органу Державної аудиторської служби зумовлює звернення останніх до суду щодо стягнення з одержувача у дохід відповідного бюджету коштів у сумі, яка була використана ним не за цільовим призначенням. Хоча в тексті Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів [127] не вказане повноваження звертатися до суду, однак органи Держаудитслужби у випадках неприйняття рішення місцевими фінансовими органами чи головними розпорядниками про зменшення асигнувань порушнику бюджетного законодавства звертаються до суду з вимогою зобов'язати здійснити ці дії. Також органи державного фінансового контролю подають позови про відшкодування шкоди, заподіяної вчиненням

порушення бюджетного законодавства. Обґрунтовують подання цих позовів приписами п. 10 ст. 10 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [99], відповідно до яких органам Держаудитслужби надано право звертатися до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог щодо усунення порушень бюджетного законодавства.

Поновлення порушених рішенням суб'єкта владних повноважень прав та інтересів учасників бюджетного процесу адміністративний суд здійснює шляхом розгляду та вирішення справ про оскарження рішень, якими застосовано заходи впливу за порушення бюджетного законодавства. Оскаржується до адміністративного суду першої інстанції застосування практично усіх заходів впливу – попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, зупинення операцій з бюджетними коштами, призупинення бюджетних асигнувань, зменшення бюджетних асигнувань, повернення бюджетних коштів, безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів. Виняток становить зупинення дії рішення про місцевий бюджет через те, що його застосовує за клопотанням органів публічної адміністрації суд.

Оскільки спірні відносини вважаються публічно-правовими, а справі, яка виникає на підставі цих позовів, притаманні усі риси адміністративної справи, то до захисту прав та інтересів держави залучається адміністративний суд.

Поняття «справа адміністративної юрисдикції (адміністративна справа)» закріплено у пункті 1 статті 4 Кодексу адміністративного судочинства України. Так, адміністративна справа визначена як переданий на вирішення адміністративного суду публічно-правовий спір. Таке визначення адміністративної справи науковці неодноразово піддавали критиці, відзначаючи, що з лінгвістичної точки зору воно є невдалим, бо законодавець пропонує розглядати

терміни «справа» і «спір» як синоніми, хоча цілком очевидно, що вони мають різне значення, тобто така дефініція включає ознаки справ адміністративної юрисдикції, які вбачаються достатніми для з'ясування властивостей останніх і відмежування їх від інших суміжних явищ [333, с. 28]. Однак, як вірно відзначає О. Рябченко, сутність та зміст таких понять як «публічно-правовий спір», «суб'єкт владних повноважень» та низка інших є висхідними не лише для встановлення судової юрисдикції, а й в цілому для захисту прав, свобод фізичних осіб, а також прав та законних інтересів юридичних осіб [334, с. 12]. Тому для розкриття змістовних характеристик адміністративних справ, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства необхідним є дослідження сутності публічно-правового спору, статусу учасників спору, публічно-правових відносин, в яких виник конфлікт.

П. 2 ч. 1 ст. 4 КАС України визначає, що публічно-правовий спір – спір, у якому: хоча б одна сторона здійснює публічно-владні управлінські функції, в тому числі на виконання делегованих повноважень, і спір виник у зв'язку із виконанням або невиконанням такою стороною зазначених функцій; або хоча б одна сторона надає адміністративні послуги на підставі законодавства, яке уповноважує або зобов'язує надавати такі послуги виключно суб'єкта владних повноважень, і спір виник у зв'язку із наданням або ненаданням такою стороною зазначених послуг; або хоча б одна сторона є суб'єктом виборчого процесу або процесу референдуму і спір виник у зв'язку із порушенням її прав у такому процесі з боку суб'єкта владних повноважень або іншої особи [294].

Спір, пов'язаний із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства належить до першої категорії публічно-правових спорів, – в яких хоча б одна сторона здійснює публічно-владні управлінські функції, і спір виник у зв'язку із виконанням або невиконанням такою

стороною зазначених функцій. Тобто законодавчими критеріями віднесення досліджуваних спорів до публічно-правових є публічно-владні управлінські функції і причинно-наслідковий зв'язок між виконанням (невиконанням) цих функцій та виникненням спору [335, с. 70]. Рішення щодо застосування таких примусових заходів впливу як зупинення операцій з бюджетними коштами, призупинення бюджетних асигнувань, повернення бюджетних коштів та інших приймає суб'єкт владних повноважень (відповідний орган державної влади, орган місцевого самоврядування, їхня посадова чи службова особа інший компетентний суб'єкт) на виконання владних управлінських функцій у бюджетній сфері [336, с. 259-260]. Тому під час аналізу наукових та правозастосовних джерел акцентуватись увага буде саме на цій категорії спорів із відповідними критеріями.

У наукових дослідженнях пропонуються різні визначення та ознаки публічно-правових спорів, при цьому наголошується, що саме словосполучення «публічно-правовий» є одним із тих загальних критеріїв, який викликає певну невизначеність при розмежуванні питання про підвідомчість спору до певної юрисдикції [337, с. 320], про що свідчить й звернення Вищого господарського суду до Конституційного суду України щодо надання офіційного тлумачення поняття «публічно-правовий спір» [338, с. 199]. На думку О. В. Бринцева, публічно-правовий спір – це конфлікт, одним з учасників якого є наділена владними повноваженнями у спірних відносинах публічна особа (держава в особі уповноважених органів, територіальні громади), котра вступає в нього на захист публічних прав та законних інтересів, вважаючи їх порушеними [339, с. 52–53].

В. Р. Щавінський публічно-правовий спір пропонує досліджувати як юридичний конфлікт, що виник між органом публічної адміністрації при реалізації ним владних повноважень та фізичною чи юридичною особою, права якої порушені діями чи бездіяльністю органу публічної

адміністрації [340, с. 75]. А. Ю. Осадчий вважає, що публічно-правовий спір можна визначити як втілену в юридично значущих діях сторін суперечність з приводу реалізації публічно-владних повноважень, у тому числі через прийняття нормативно-правових актів, а також з приводу прав, свобод, інтересів, обов'язків у публічно-правових відносинах [341, с. 40]. Базуючись на такій дефініції ознаками публічно-правового спору пропонується вважати наступні: а) вони пов'язані з реалізацією публічної влади (державної влади та місцевого самоврядування), у тому числі через здійснення управлінської діяльності; б) предметом таких спорів виступає суперечність між його сторонами щодо реалізації владних повноважень органу публічної влади та реалізації прав, свобод, інтересів, обов'язків; в) принаймні однією із сторін у спорі є орган публічної влади у зв'язку із здійсненням ним публічно-владних повноважень (його посадова чи службова особи); г) розв'язання таких спорів втілюється у юридично значущих діях його сторін, що потребує відповідних юридичних, у тому числі й судових, процедур [341, с. 40].

Н. Є. Хлібороб відзначає, що для публічно-правового спору, як предмета юрисдикції адміністративного суду, характерні такі ознаки: 1) сферою виникнення є публічно-правові відносини; 2) особливим суб'єктом є суб'єкт владних повноважень; 3) чітко визначено його предмет; 4) підстави вирізняються специфікою [342, с. 13].

Усі вищенаведені ознаки притаманні публічно-правовим спорам [343, с. 234], однак для змістовної характеристики публічно-правових спорів, пов'язаних із застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства доцільно виокремити наступні: 1) публічний характер спору; 2) особливості публічно-правових відносин як сфери виникнення публічно-правового спору; 3) особливий суб'єктний склад, зумовлений тим, що обов'язковим суб'єктом таких спорів є органи, наділені контрольними

повноваженнями за Бюджетним кодексом України, головні розпорядники бюджетних коштів або суд, котрі ухвалили рішення про застосування до учасника бюджетного процесу відповідного заходу впливу; 4) особливий предмет спору [343, с. 235-244].

Публічний характер спору аналізується із врахуванням учасників спору та публічного інтересу як предмету спору, що дозволяє розмежувати публічно-правові та приватно-правові спори [344; 345; 346; 347]. Стаття 117 БК України передбачає, що за порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного процесу застосовуються заходи впливу, а відповідно до ст. 121 БК України посадових осіб за вчинення бюджетних правопорушень притягують до цивільної, дисциплінарної чи іншої відповідальності. Оскаржувати можуть дії суб'єктів правозастосування як у першому, так і в другому випадках, що актуалізує питання розмежування публічно-правових та приватно-правових спорів у бюджетній сфері.

Публічні інтереси розглядають як об'єктивовані в нормах статутного законодавства суспільно значущі потреби загальнодержавного або локального характеру, що покладені в основу визначення компетенції (функцій, повноважень та предметів відання) органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та інших суб'єктів публічно-владних повноважень [348, с. 48]. А при розмежуванні публічного та приватного права необхідно враховувати комплекс критеріїв, серед яких має місце відмінність інтересів, які домінують у правовідносинах. Основу публічно-правових відносин складають публічні інтереси, що відображають потреби «цілого» (держави, суспільства, територіальної громади тощо), приватні інтереси пов'язані з потребами окремої особи [349, с. 47–48].

Приватно-правовими є спори щодо відшкодування збитків завданих державі від протиправних дій фізичної особи у сфері бюджетних відносин та спори щодо законності

притягнення до дисциплінарної відповідальності фізичних осіб за вчинення бюджетного правопорушення [343, с. 235]. Прикладом приватно-правового спору щодо притягнення до дисциплінарної відповідальності за бюджетне правопорушення є цивільна справа № 669/601/15-ц за позовом посадової особи до Ямпільської спеціальної загальноосвітньої школи-інтернат Хмельницької обласної ради про визнання незаконними та скасування наказів про накладення дисциплінарних стягнень. Із матеріалів справи вбачається, що до посадової особи застосовано дисциплінарне стягнення у вигляді догани. Підставою для накладення такого стягнення було порушення позивачем трудової дисципліни, що проявилось у неналежному виконанні бюджетного законодавства щодо взяття та реєстрації фінансових зобов'язань [350].

І спори щодо оскарження рішень, якими застосовано заходи впливу за нецільове використання бюджетних коштів чи інше порушення бюджетного законодавства, і спори щодо примусового застосування заходів бюджетно-правового примусу мають публічний характер та розглядаються адміністративними судами. Але, якщо перші види спорів належать до категорії справ «особа проти держави», через які розкривається основна сутність адміністративного судочинства (що і відображено у ст. 2 КАС України «Завдання та основні засади адміністративного судочинства»), то інший вид належить до справ щодо захисту інтересів держави. Як вірно відзначають С. Стеценко та В. Щавінський, наявні точки зору стосовно проблематики спрямованості завдань адміністративного судочинства можна відобразити у трьох групах: 1) із домінуванням захисту інтересів людини у взаєминах із державою; 2) з пріоритетним відображенням захисту інтересів людини у взаєминах з державою, проте із зазначенням, що захист інтересів держави теж присутній серед завдань адміністративного судочинства; 3) із відображенням того, що захист інтересів держави існує поряд із захистом

інтересів людини як завдання адміністративного судочинства України [351, с. 77]. Остання точка зору обґрунтовується тим, що у держави теж є свої інтереси, які з певною мірою умовності можна вважати сукупним інтересом державних інституцій, органів публічної адміністрації, які, зі свого боку, у широкому розумінні створені суспільством для сприяння реалізації прав, свобод та законних інтересів членів суспільства [351, с. 86].

Крім того, таке бачення базується на аналізі статей 19 та 46 КАС України, в яких зазначаються категорії справ, де держава може бути позивачем (щодо вилучення або примусового відчуження майна для суспільних потреб чи з мотивів суспільної необхідності; про тимчасову заборону окремих видів або всієї діяльності громадського об'єднання; про встановлення обмежень щодо реалізації права на свободу мирних зібрань тощо). Цей перелік не є вичерпним, оскільки у п. 5 ч. 5 ст. 46 КАС України відзначено, що юридичні особи, які не є суб'єктами владних повноважень, можуть бути відповідачами за адміністративним позовом суб'єкта владних повноважень в інших випадках, коли право звернення до суду надано суб'єкту владних повноважень законом. Таким випадком є звернення органу державного фінансового контролю з вимогою примусити виконати учасника бюджетного процесу припис щодо усунення порушення бюджетного законодавства шляхом відшкодування збитків бюджету [121, с. 137-138].

Наступної ознакою спорів, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства є особливості публічно-правових відносин як сфери виникнення публічно-правового спору. Як цілком слушно відзначають М. В. Ковалів, М. Т. Гаврильців, І. Б. Стахура найбільш характерною ознакою публічно-правових спорів є сфера їх виникнення – публічно-правові відносини [352, с. 123]. Публічно-правові відносини розглядають як суспільні відносини, врегульовані нормами права, що виникають у

зв'язку з діяльністю органів державної влади, місцевого самоврядування, їхніх посадових, службових осіб, інших суб'єктів, яким делеговані публічно-владні повноваження, щодо забезпечення прав, свобод та інтересів осіб, організації належного функціонування держави й суспільства, які виражаються у взаємних правах та обов'язках суб'єктів права [342, с. 93]. Існує думка, що виникненню публічного-правового спору завжди передують адміністративні правовідносини [353, с. 46]. Однак більшість науковців відзначають, що не лише адміністративні правовідносини є єдиним видом публічно-правових відносин як сфери виникнення публічно-правового спору. До таких відносин також належать земельні, податкові, конституційні (щодо відносин, які виникають у виборчому процесі) тощо. На нашу думку, до публічно-правових відносин належать й бюджетно-правові, оскільки вони «мають владно-вольовий і публічний характер» [354, с. 11]. Хоча в науковій літературі висловлюються думки, що бюджетно-правові відносини є внутрішньоорганізаційними, у юридичних і фізичних осіб акти про бюджет не викликають виникнення прав і обов'язків, тобто ці фінансові правовідносини не є зовнішніми, а отже і не здатними породити спір у рамках процедур адміністративної юстиції [355, с. 39]. Судова практика та сучасні наукові дослідження доводять, що бюджетно-правові відносини не лише можуть бути сферою виникнення публічно-правових спорів, підсудних адміністративним судам, але й є достатньо поширеним явищем [343, с. 235].

Аналіз статті 1 БК України дозволяє констатувати, що до бюджетно-правових відносин належать відносини: що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання; щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства; щодо застосування заходів відповідальності за порушення бюджетного законодавства; щодо утворення та погашення державного і місцевого боргу.

Бюджетно-правові відносини щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства за своїм змістом є охоронними відносинами, що характеризуються як «владні відносні правовідносини, що виникають через порушення приписів регулятивних бюджетно–правових норм на підставі санкцій норм бюджетного права» [356, с. 56, 44]. Такі публічно-правові відносини доцільно визначити як бюджетно-деліктні, що складаються із матеріальних (відносин відповідальності) та процесуальних (відносини провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства) правовідносин. Як слушно відзначив В. Д. Чернадчук, правовідносини бюджетної відповідальності є владними, індивідуалізованими бюджетними правовідносинами, що виникають між уповноваженим суб'єктом, яким є держава в особі уповноваженого органу, та правопорушником внаслідок виконання рішення про застосування оперативно-бюджетних санкцій (заходів впливу), у межах яких у правопорушника виникають додаткові обов'язки зазнати несприятливих правообмежень фінансового або організаційного характеру та усунути бюджетне правопорушення, а в уповноваженого суб'єкта – обов'язки застосувати правообмеження, які передбачені санкцією бюджетно–правової норми. А правовідносинами провадження є владні індивідуалізовані бюджетні правовідносини, що виникають між уповноваженим суб'єктом (суб'єктом притягнення), яким є держава в особі уповноваженого органу, та зобов'язаним (правопорушником) внаслідок встановлення, фіксації, розслідування та прийняття рішення про застосування заходів за порушення бюджетного законодавства [356, с. 58]. Таким чином, під час розгляду справ, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, важливо враховувати особливості публічно-правових відносин як сфери виникнення публічно-правового спору. Зокрема, однією з особливостей бюджетно-деліктних відносин як сфери виникнення

відповідних спорів є їх поділ на матеріальні (відносин відповідальності) та процесуальні (відносини провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства). Це зумовлює обов'язок адміністративного суду досліджувати у таких публічно-правових спорах як наявність складу бюджетного проступку, так і дотримання суб'єктом владних повноважень процесуальних вимог застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства [343, с. 238].

Для публічно-правового спору характерним є те, що хоча б одним із учасників такого спору, є суб'єкт владних повноважень, який наділений компетенцією приймати рішення (вчиняти дії), які стосуються прав та обов'язків іншого суб'єкта – учасника правовідносин. У публічно-правових спорах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства обов'язковим суб'єктом є орган публічної адміністрації, уповноважений БК України на застосування заходів бюджетно-правового примусу. Такими суб'єктами, передусім, є органи бюджетного контролю (Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, місцеві фінансові органи та інші) та головні розпорядники бюджетних коштів. Крім того, зупинення дії рішення про місцевий бюджет як захід впливу за порушення бюджетного законодавства здійснюється на підставі рішення суду (стаття 122 БК України). Що ж до суб'єкта, який може звертатися до адміністративного суду в інтересах держави з позовом, то у бюджетно-деліктних відносинах законодавство таким правом наділяє лише органи Державної аудиторської служби.

Іншим учасником публічно-правового спору є розпорядники (одержувачі) бюджетних коштів, які або оскаржують застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, або у зв'язку з невиконанням вимог органу Державної аудиторської служби щодо повернення бюджетних коштів, використаних не за цільовим

призначенням чи щодо інших вимог, визнаються адміністративним судом відповідачами в адміністративній справі [121, с. 139-140].

Предметом публічно-правового спору визначають рішення, дії, бездіяльність суб'єкта владних повноважень, адміністративні договори, а у випадках, прямо передбачених законодавством, дії чи бездіяльність фізичних або юридичних осіб [352, с. 128]. Рішення, дії та бездіяльність розглядають як юридичну форму здійснення повноважень публічної адміністрації. У досліджуваній категорії публічно-правових спорів предметом виступають рішення або ж бездіяльність уповноважених суб'єктів бюджетно-правових відносин. Загально прийнято рішення суб'єктів владних повноважень, які можуть бути оскаржені в адміністративному суді, поділяти на нормативно-правові, індивідуальні та змішані акти. Індивідуальний правовий акт суб'єктів владних повноважень як самостійний предмет оскарження в адміністративному судочинстві має такі ознаки: 1) спрямований на вирішення конкретної справи, стосується визначеної особи (осіб); 2) прийнятий органом публічної влади, який наділений відповідними публічно-владними повноваженнями; 3) є юридичним фактом, тобто на його основі можуть виникати, змінюватись та припинятись конкретні правовідносини [357, с. 14]. Рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства вважається індивідуальним правовим актом. Як було відзначено у попередніх підрозділах більшість форм правозастосовних рішень закріплені на рівні підзаконних нормативно-правових актів, що регламентують застосування конкретного заходу впливу. Так, предметом публічно-правового спору щодо застосування призупинення бюджетних асигнувань буде відповідне розпорядження, а щодо безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів, витрачених на здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають

проводитися з іншого бюджету – рішення у формі наказу Міністерства фінансів України.

Бездіяльність учасника бюджетного процесу – це пасивна поведінка розпорядника (одержувача) бюджетних коштів чи іншого суб'єкта, зобов'язаного вчинити певні дії на усунення порушень бюджетного законодавства. Виявлені органами Державної аудиторської служби порушення порядку використання бюджетних коштів підконтрольні установи зобов'язані усунути на підставі вимоги відповідного суб'єкта владних повноважень. Неусунення таких порушень розглядається як протиправна бездіяльність учасника бюджетного процесу, яка у свою чергу може бути оскаржена до адміністративного суду [121, с. 140].

Таким чином, адміністративною справою, пов'язаною із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства є переданий на вирішення адміністративного суду публічно-правовий спір у сфері бюджетно-деліктних відносин щодо оскарження рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства чи щодо примусового виконання такого рішення.

Для провадження в адміністративних справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, окремого правового регулювання в КАС України не встановлено. До нього застосовуються загальні положення, що регламентують адміністративне судочинство, з певними особливостями, які зумовлені специфікою бюджетно-деліктних відносин. Провадження у цій категорії справ розпочинається шляхом звернення до адміністративного суду позивача – органу бюджетного контролю з позовом про примусове виконання рішення або учасника бюджетного процесу про захист прав та інтересів, порушених протиправним рішенням про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства.

Ст. 168 КАС України передбачає, що позов пред'являється шляхом подання позовної заяви в суд першої

інстанції. Визначення суду першої інстанції здійснюється відповідно до правил інстанційної підсудності. Відповідно до ст. 22 КАС судами першої інстанції у справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, є місцеві адміністративні суди, оскільки ці справи не належать до переліку справ, підсудних апеляційним адміністративним судам (справи щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності Центральної виборчої комісії, дій кандидатів на пост Президента України, їх довірених осіб, справи за позовами про примусове відчуження з мотивів суспільної необхідності земельної ділянки, спори про проведення конкурсу з визначення приватного партнера та концесійного конкурсу тощо) чи Верховному Суду (справи за позовом про дострокове припинення повноважень народного депутата України, а також справи щодо оскарження актів, дій чи бездіяльності Верховної Ради України, Президента України, Вищої ради правосуддя, Вищої кваліфікаційної комісії суддів України, рішень, дій чи бездіяльності органів, які обирають, звільняють членів Вищої ради правосуддя, щодо питань обрання на посади членів Вищої ради правосуддя тощо). Інстанційна підсудність таких справ відповідає класичній схемі судочинства: місцеві адміністративні суди – суди першої інстанції, апеляційні адміністративні суди – другої, Верховний суд України – суд касаційної інстанції.

Для визначення конкретного адміністративного суду, до якого належить подати позов, необхідно також використати норми, що регламентують предметну та територіальну підсудність адміністративних справ. Правила предметної підсудності дозволяють особі визначити, до якого адміністративного суду першої інстанції (місцевого загального, що при розгляді адміністративних справ діє як адміністративний суд чи окружного адміністративного суду) з позовною заявою слід звернутися [358, с.7]. Щодо предметної підсудності, то на відміну від попередньої редакції КАС України (за якою справи про оскарження рішень про

застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства могли розглядати і місцеві загальні суди – якщо оскаржують рішення представників місцевого самоврядування, й окружні адміністративні суди – при оскарженні рішення державного органу [359, с. 13]), чинна редакція відносить розгляд справ як за позовом органів бюджетного контролю, так і за позовом розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів до правозастосовного суб'єкта до виключної підсудності окружних адміністративних судів. Такий висновок ґрунтується на редакції ст. 20 КАС України, ч. 1 якої визначає справи, що належить розглядати місцевим загальним судам як адміністративним судам (адміністративні справи з приводу рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень у справах про притягнення до адміністративної відповідальності; окремі адміністративні справи, пов'язані з виборчим процесом чи процесом референдуму; адміністративні справи щодо оскарження рішень Національної комісії з реабілітації у правовідносинах, що виникли на підставі Закону України «Про реабілітацію жертв репресій комуністичного тоталітарного режиму 1917-1991 років» тощо), а ч. 2 вказує на підсудність усіх інших адміністративних справ окружним адміністративним судам [121, с. 141].

Якщо інстанційна та предметна підсудність обох категорій справ, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (і за позовом органу бюджетного контролю, і за позовом розпорядника (одержувача) бюджетних коштів), визначається однаково, то щодо територіальної підсудності є певні відмінності, незважаючи на те, що як правило, і позивач – підконтрольна бюджетна установа чи інша юридична особа, і відповідач – суб'єкт бюджетного контролю мають місцезнаходження в межах однієї адміністративно-територіальної одиниці, на територію якої поширюється юрисдикція відповідного адміністративного суду [336, с. 261]. Так, якщо позов

підготовлено учасником бюджетного процесу – юридичною особою щодо оскарження рішення органу Державної аудиторської служби чи іншого органу бюджетного контролю про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, позивач має можливість відповідно до ст. 25 КАС України вибрати місце розгляду справи. Адже адміністративні справи з приводу оскарження індивідуальних актів (а відповідне рішення про застосування заходів впливу таким вважається), а також дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень, які прийняті (вчинені, допущені) стосовно конкретної юридичної особи (їх об'єднань), вирішуються за вибором позивача адміністративним судом за зареєстрованим у встановленому законом порядку місцем знаходження цієї особи-позивача або адміністративним судом за місцезнаходженням відповідача, крім випадків, визначених КАС України. А для позовів про виконання вимоги органу бюджетного контролю відшкодувати шкоду завдану незаконним використанням бюджетних коштів (повернути кошти використані не за цільовим призначенням до відповідного бюджету) застосовуються правила ст. 26 КАС України, відповідно до яких позови до юридичних осіб пред'являються в суд за їхнім місцезнаходженням згідно з Єдиним державним реєстром юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань [121, с. 142-143].

Алгоритм подання позову передбачає визначення не лише конкретного суду, але й дотримання вимог щодо форми і змісту позовної заяви, які вважаються важливим елементом системи дій, що характеризують позов [360, с. 208]. Розділ II КАС України регламентує порядок позовного провадження, а у ст.ст. 159 і 160, які його розпочинають визначаються загальні положення щодо заяв по суті, до яких належить позовна заява. Відповідно до ч. 5 ст. 160 КАС України, у позовних заявах у справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, зазначаються: 1) найменування суду першої інстанції, до якого подається

заява; 2) повне найменування сторін та інших учасників справи, їх місцезнаходження; поштовий індекс; ідентифікаційний код юридичної особи в Єдиному державному реєстрі підприємств і організацій України, відомі номери засобів зв'язку, офіційна електронна адреса або адреса електронної пошти; 3) зміст позовних вимог і виклад обставин, якими позивач обґрунтовує свої вимоги, а в разі подання позову до декількох відповідачів – зміст позовних вимог щодо кожного з відповідачів; 4) виклад обставин, якими позивач обґрунтовує свої вимоги; зазначення доказів, що підтверджують вказані обставини; 5) відомості про вжиття заходів забезпечення доказів або позову до подання позовної заяви, якщо такі здійснювалися; 6) перелік документів та інших доказів, що додаються до заяви; зазначення доказів, які не можуть бути подані разом із позовною заявою (за наявності), зазначення щодо наявності у позивача або іншої особи оригіналів письмових або електронних доказів, копії яких додано до заяви; 7) власне письмове підтвердження позивача про те, що ним не подано іншого позову (позовів) до цього самого відповідача (відповідачів) з тим самим предметом та з тих самих підстав.

У позовних заявах про визнання протиправним рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства органу Державної аудиторської служби чи іншого суб'єкта владних повноважень відповідно до п. 9 ч. 5 ст. 160 КАС України додатково необхідно надати обґрунтування порушення оскаржуваними рішеннями прав, свобод чи інтересів учасника бюджетного процесу – позивача. Інші відомості, які позивач вважає необхідними для правильного вирішення спору, також можуть бути зазначені у позовній заяві.

Позовна заява підписується уповноваженим представником учасника бюджетного процесу із зазначенням дати її підписання. Одночасно з позовною заявою подається довіреність чи інший документ, що підтверджує повноваження

представника. Вважається за необхідне, що у довіреності мають бути визначені та конкретизовані права представника на вчинення процесуальних дій, на які його уповноважено, чи наділено правом звернення представника до судів України в інтересах довірителя, у тому числі підписувати та подавати позовні заяви в інтересах довірителя [361]. Законним представником органу, підприємства, установи, організації в суді є його керівник чи інша особа, уповноважена законом, положенням, статутом [154, с. 93].

Зміст адміністративного позову розглядають як прохання позивача процесуально-правового характеру, яке адресоване адміністративному суду, задовольнити його вимогу до відповідача [333, с. 177] або ж як зазначену позивачем форму судового захисту, за якою позивач вимагає від суду прийняття певного рішення [362, с. 299] Науковці, що досліджують адміністративно-судочинські відносини, пов'язані з незаконними діями щодо публічного майна наголошують, що змістом позову є вказаний у адміністративному позові конкретний спосіб судового захисту прав, свобод та інтересів особи, за здійсненням якого до адміністративного суду власне і звертається позивач [363, с. 191]. По суті це бажаний для позивача спосіб захисту адміністративним судом прав чи інтересів (у тому числі й держави), які він вважає порушеними протиправним рішенням органу бюджетного контролю чи невиконанням вимоги усунути порушення бюджетного законодавства.

Визначення змісту адміністративного позову має важливе теоретичне та практичне значення, оскільки за його допомогою можна з'ясувати межі втручання адміністративного суду у діяльність суб'єктів владних повноважень, а також види позовних вимог, і, відповідно, спрогнозувати характер судових рішень [364, с. 177].

Зміст адміністративного позову у справах про оскарження рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, на думку

А. Б. Дмитрик, складає адресоване адміністративному суду прохання позивача – розпорядника чи одержувача бюджетних коштів процесуально-правового характеру задовольнити його вимогу про зобов'язання відповідача прийняти рішення або вчинити певні дії [365, с. 398]. Відповідно до чинної редакції ч. 1 ст. 5 КАС України зміст позову у цих справах визначається шляхом прохання визнати протиправним та скасувати рішення, яким застосовано захід впливу чи окремих його положень або ж визнати дії суб'єкта владних повноважень протиправними та зобов'язати його утриматися від вчинення певних дій. Тобто у цьому випадку зміст позову можуть складати вимоги не лише визнати протиправним рішення, яким застосовано захід впливу за порушення бюджетного законодавства, але й утриматися від вчинення певних дій (наприклад повторно застосувати зупинення операцій з бюджетними коштами).

У випадках звернення до суду Державної аудиторської служби України на підставі п. 10 ст. 10 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [99] (органу державного фінансового контролю надається право звертатися до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів), то й зміст позову повинен відповідати цій нормі. Вимоги повинні бути сформульовані таким чином, що б були направлені на примушування учасника бюджетного процесу усунути порушення бюджетного законодавства.

З цього приводу, як вірно відзначає М. В. Шевчук, проблемні питання щодо визначення правильності змісту адміністративного позову виникають у випадку оскарження розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів пунктів вимоги органів державного фінансового контролю, в яких міститься інформація про заподіяні нецільовим використанням

коштів чи іншим порушенням бюджетного законодавства збитків бюджету [121, с. 148].

Проблеми виникають у зв'язку з різними юридичними наслідками для учасника бюджетного процесу отримання від органів Держаудитслужби вимог усунути порушення бюджетного законодавства шляхом відшкодування збитків бюджету, і шляхом вчинення інших дій. Так, у рішеннях адміністративних судів простежується позиція, відповідно до якої вимога органу Державної аудиторської служби про усунення порушень бюджетного законодавства є рішенням суб'єкта владних повноважень, який стосується прав або інтересів визначеної в акті особи, крім вимог щодо відшкодування збитків – вони виконуються підконтрольною установою або добровільно, або за рішенням суду.

Зважаючи на добровільність виконання вказівки органу бюджетного контролю щодо відшкодування збитків, вимоги органів Держаудитслужби, що містять лише ці вимоги не зумовлюють виникнення в розпорядника чи одержувача бюджетних коштів нових прав чи обов'язків. Відповідно, оскільки не має об'єкту порушення, то й права і законні інтереси підконтрольної установи не можуть бути порушені скеруванням вимоги органів Держаудитслужби про відшкодування завданих збитків бюджету. Це зумовлює неможливість розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів подання позовної заяви, в якій оскаржується відповідна вимога органу Держаудитслужби. Адже, як відзначають суди, суб'єкт, який звертається до суду за захистом, повинен обґрунтувати порушення своїх прав, і таке порушення має бути, по-перше, реальним, а по-друге, стосуватися індивідуально виражених прав або інтересів особи, яка стверджує про їх порушення [366]. Наслідком цієї ситуації є непоодинокі рішення судів, якими звернення з позовом про скасування вимог органів Державної аудиторської служби, які стосуються лише відшкодування збитків завданих порушенням порядку використання бюджетних коштів,

визнається неналежним способом захисту порушеного права та відповідно у таких справах позовні вимоги не задовольняються.

Якщо ж вимога органу Держаудитслужби містить, крім зобов'язання відшкодувати збитки бюджету здійснити інші дії щодо усунення порушення, які є обов'язковими для розпорядника чи одержувача бюджетних коштів, то у цій частині вимога є актом індивідуальної дії, що зумовлює виникнення нових обов'язків учасника бюджетного процесу. Наприклад, у вимозі органу державного фінансового контролю вимагалось опрацювати матеріали ревізії та усунути виявлені порушення законодавства в установленому законодавством порядку, в тому числі, забезпечити відшкодування завданих збитків, розглянути питання щодо притягнення працівників установи, винних у зазначених порушеннях, до встановленої законом відповідальності [367]. Якщо оскаржують такі вимоги, суди зобов'язані розглянути та вирішити спір з дотриманням засад законності і обґрунтованості судового рішення, у тому числі й із з'ясуванням чи мали місце обставини (факти), якими обґрунтовувалися вимоги та заперечення, та якими доказами вони підтверджуються [121, с. 150-151].

Таким чином, зміст позову Державної аудиторської служби України повинні складати вимоги усунути порушення бюджетного законодавства шляхом вчинення або конкретних дій (змусити відповідача розглянути питання щодо притягнення працівників установи, винних у зазначених порушеннях, до відповідальності; здійснити заходи щодо розірвання договорів тощо), або комплексу дій. В останньому випадку у позовній заяві поряд з іншими вимогами можуть міститись й вимоги щодо відшкодування відповідачем збитків бюджету.

2.5 Взаємодія суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства

Одним із факторів, що дозволяє розглядати суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства як систему є наявність між ними взаємодії. У сфері протидії порушенням бюджетного законодавства існує потреба комплексного впливу за допомогою засобів, наданих різним суб'єктам [368, с. 240]. Тобто, актуальність взаємодії також визначається тим, що суб'єкти протидії належать до різних гілок влади, використовують різноманітні методи та форми, але мають спільну мету – зниження рівня бюджетної деліктності.

Важливість взаємодії як методологічного принципу пізнання природних і суспільних явищ [369, с. 112] зумовлює значну увагу науковців щодо дослідження різноманітних її проявів [370; 371; 372; 373; 374; 375; 376; 377]. Щоб визначити суть об'єкта, необхідно виявити його закономірні взаємодії. Будь-який об'єкт може бути пізнаний лише в системі відносин і взаємодій з оточуючими явищами. Пізнання речей означає пізнання їх взаємодії, і водночас воно ж є результатом взаємодії між суб'єктом та об'єктом [369, с. 112]. Також необхідно враховувати, що взаємодія – динамічне явище, яке відбувається на підставі певної діяльності суб'єктів та за загальними законами діалектики. І в той же час явище, що зумовлює створення та розвиток нової впорядкованої якості – певної структурної одиниці – системи, приведення якої у відповідність із соціально бажаним станом є метою соціального управління. Саме взаємодія є основним фактором побудови структури, тим інтегруючим началом, за допомогою якого здійснюється об'єднання елементів у певний тип

цілісності. Тобто взаємодія визначає існування та структурну організацію будь-якої матеріальної системи. Без відносно стійких зв'язків і без взаємодії частин ціле (система) під впливом зовнішніх і внутрішніх дій розпалося б [146, с. 9].

Наукові дослідження проблем узгодженої діяльності окремих суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства містять різноманітні визначення взаємодії, які залежать, насамперед, від особливостей сфери функціонування та правового статусу відповідних суб'єктів. Зокрема, взаємодію:

– суб'єктів фінансового контролю пропонують розглядати як врегульовану фінансово-правовими та адміністративно-правовими нормами, погоджену за метою, часом і місцем діяльність суб'єктів фінансового контролю, за якої вони чинять взаємний вплив один на одного і на суспільні відносини з метою виявлення відхилень від встановлених стандартів і порушень принципів законності, ефективності й економії використання матеріальних і фінансових ресурсів, спрямований на можливість вжиття коригуючих заходів, притягнення до відповідальності, здійснення заходів для запобігання або мінімізації таких порушень у майбутньому [378, с. 10];

– органів фінансового контролю між собою та з правоохоронними органами – як поєднання зусиль суб'єктів, що наділені повноваженнями чи мають відповідні права щодо здійснення фінансового контролю, які не знаходяться у підпорядкуванні один одного, з метою ефективного виконання поставлених перед ними завдань [135, с. 17];

– органів внутрішніх справ з державною податковою службою – як їхню спільну узгоджену діяльність, яка базується на об'єктивно існуючих необхідних взаємних зв'язках між ними та спрямована переважно на захист прав і свобод людини і громадянина та економічних інтересів держави [379, с. 7-8].

Що ж до взаємодії саме суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства, то варто звернути увагу на наукові дослідження І. В. Писарчука та О. В. Герман. Організацію взаємодії підрозділів Департаменту захисту економіки Національної поліції України з державними контролюючими органами І. В. Писарчук пропонує розглядати як комплексну діяльність, що ґрунтується на нормативних актах непідлеглих один одному органів із організації та узгодження цілей, місця і часу спільних дій, із розподілом компетенції, функцій, повноважень, взаємних обов'язків, що мають тимчасовий характер, а саме на період перевірки інформації про протиправні діяння у сфері нецільового використання бюджетних коштів службовими особами [380, с. 140]. Таке визначення акцентує увагу, передусім, на тимчасовому характері взаємодії правоохоронних органів та органів бюджетного контролю і на одному із видів порушень бюджетного законодавства. Його доцільно використовувати для визначення змісту та специфіки окремих проявів узгодженої діяльності суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства. Що ж до визначення взаємодії, яка є притаманною усьому процесу протидії порушенням бюджетного законодавства, його системоутворюючим чинником, то слід звернути увагу на визначення, запропоноване О. В. Герман.

Взявши за основу визначення, запропоноване автором цієї роботи (взаємодію суб'єктів управління можна визначити як управлінський процес, який полягає у діяльності кількох (не менше двох) суб'єктів, які впливають один на одного та на об'єкт засобами і методами, що властиві кожному учаснику, для досягнення спільної мети [146, с. 17]) О. В. Герман запропонувала взаємодію суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства розглядати як діяльність кількох (не менше двох) суб'єктів протидії, які впливають один на одного та на бюджетну деліктність притаманними кожному із суб'єктів засобами і методами для досягнення спільної мети –

обмеження кількості проявів порушень бюджетного законодавства до фінансово безпечного, соціально-толерантного рівня [87, с. 2]. Варто погодитись щодо доцільності спільною метою протидії вважати обмеження кількості проявів порушень бюджетного законодавства до фінансово безпечного, соціально толерантного рівня. Мета є бажаним результатом діяльності суб'єктів та може бути саме так сформульована. Тобто у сучасних умовах повністю викорінити бюджетну деліктність є неможливим у зв'язку як з об'єктивними, так і суб'єктивними факторами, а зменшити її прояви до мінімального рівня, який би сприймався таким суспільством і не становив загрози функціонуванню публічним фінансам – мета досяжна. Водночас спільність мети не означає однакових повноважень, функцій, методів та форм протидії порушенням бюджетного законодавства. Вони різняться (подекуди – істотно), що, з одного боку зумовлює необхідність узгоджувати певні дії, а з іншого – дозволяє комплексно впливати на різнопланові прояви бюджетної деліктності.

У випадках послідовної взаємодії (коли дії одного суб'єкта зумовлюють необхідність продовжити діяльність щодо протидії бюджетній деліктності іншим суб'єктом) спільна мета є єдиним фактором, що спричиняє виникнення такої діяльності суб'єктів, оскільки у них не співпадають ні завдання, ні функції, а також не йде мова про узгодженість дій за часом, місцем та методами. У цьому випадку дії однієї сторони зумовлюють певну відповідну реакцію іншої сторони – одне явище породжує інше (ще один прояв взаємодії як філософської категорії). У теорії управління преюдиційні зв'язки як вияв взаємодії недостатньо досліджені, оскільки залишаються об'єктом досліджень, в основному, правових процесуальних наук. Термін «преюдиційні зв'язки» вперше використали А. Е. Жалінський та М. В. Костицький, розглядаючи профілактику злочинності як управлінський процес. У їх розумінні, такі зв'язки суб'єктів управлінської

системи – це правова форма, що забезпечує необхідне просування профілактичного процесу, стадії якого об'єднані єдиною технологічною основою, правовий засіб, що зобов'язує проводити певні види профілактичної роботи [381, с. 113]. Таким чином, розглядаючи взаємодію, необхідно також враховувати преюдиційні зв'язки, оскільки їх ігнорування звужує зміст поняття взаємодії і тим самим зменшує його значення для практики [146, с. 14]. Тому варто взаємодію досліджувати як динамічне явище, що не лише забезпечує тимчасову узгодженість дій, але й характеризується послідовністю, циклічністю та іншими процесуальними якостями. Крім того, взаємодію суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства не слід вважати спонтанним явищем – вона повинна бути організована (скоординована), забезпечена правовими, фінансовими та матеріально-технічними засобами, належним чином проконтрольована тощо. Тобто взаємодію варто розглядати як управлінський процес з відповідними стадіями – розроблення, реалізації рішення та контроль за виконанням (етапи – збір та аналіз інформації, визначення виконавців, планування, документальне та ресурсне забезпечення та інші).

Таким чином, взаємодію суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства слід розуміти як управлінський процес, який полягає у діяльності кількох (не менше двох) суб'єктів протидії, котрі впливають один на одного та на об'єкт засобами і методами, що властиві кожному суб'єкту, задля досягнення спільної мети – обмеження кількості проявів порушень бюджетного законодавства до фінансово безпечного, соціально толерантного рівня.

Взаємодія суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства як управлінський процес характеризується зовнішніми проявами, які отримали назву «форми взаємодії» та тісно пов'язані з формами управління. В. К. Колпаков та О. В. Кузьменко зазначають, що у найзагальнішому вигляді під формою управлінської діяльності слід розуміти той чи інший

спосіб зовнішнього вираження (оформлення) змісту цієї діяльності [382, с. 199]. Науковці також наголошують на тому, що форми управління виражаються в конкретних діях [383, с. 307; 384, с. 83; 385, с. 103; 386, с. 348], які здійснюються органами публічної адміністрації в рамках режиму законності [387, с. 94] та певних організаційних межах, визначених законодавством [388, с. 61], для реалізації поставлених перед цими органами завдань [389, с. 90].

Ці твердження є прийнятними й для характеристики форм взаємодії суб'єктів протидії бюджетним деліктам. Суб'єкти формування державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства, органи бюджетного контролю, правоохоронні та антикорупційні органи, суди взаємодіють за допомогою здійснення конкретних заходів, які повинні відповідати повноваженням цих суб'єктів та бути обумовленими виконанням ними своїх завдань. Форми взаємодії, особливо ті, проведення яких має документальне вираження, і дають можливість оцінити дотримання цих вимог.

Існують різні точки зору щодо визначення видів форм управління. На думку В. Б. Авер'янова, формами управлінської діяльності слід вважати: а) процесуальні (процедурні) форми; б) форми зовнішнього прояву – видання актів управління, здійснення інших юридично значущих дій, а також суто організаційні дії; в) морально-етичні прояви. Причому всі ці форми управління можуть виражатися через форми правового опосередкування, яке набуває значення своєрідної «форми форм» [390, с. 146]. Виділення форм правового опосередкування і зумовила певну одностайність при класифікації форм управління на правові та неправові [146, с. 70].

Щодо форм взаємодії суб'єктів у науковій літературі також пропонують різноманітні їх класифікації [391; 392; 393; 394; 395], але у більшості досліджень беруть за основу поділ

форм управління на правові та організаційні [396, с. 33-35; 397, с. 111; 398, с. 163; 399, с. 180].

Застосування правових форм зумовлює настання юридично значущих наслідків – виникнення, зміну або ж припинення прав і (чи) обов'язків суб'єктів правовідносин. Організаційні форми, хоча й можуть передувати або слідувати за правовими, а також мати документальне оформлення (наприклад, координаційна нарада суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства оформляється протоколом і є необхідною передумовою прийняття рішення, зокрема й у формі спільного нормативно-правового акту) правових наслідків самі по собі не спричиняють.

До правових форм відносять видання нормативних актів управління (нормотворчість), укладення адміністративних договорів, видання індивідуальних актів управління (правозастосування) та здійснення інших юридично-значущих дій.

Нормотворчість як діяльність уповноважених на це суб'єктів, що ґрунтується на свідомому створенні правомочним органом можливості більш детального регулювання відносин [400, с. 29] полягає у розробленні, розгляді, прийнятті та офіційному оприлюдненні нормативно-правових актів, яка здійснюється за визначеною процедурою [37, с. 210]. Нормотворча діяльність як форма взаємодії полягає, передусім, в участі у проектно-консультативній роботі та виданні спільних нормативно-правових актів [146, с. 76].

Проектно-консультативна робота охоплює стадії підготовки проекту нормативно-правового акту та його узгодження. Держаудитслужба здійснює розроблення пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів (п. 4 Положення про Державну аудиторську службу України) [133], Державна казначейська служба розглядає і погоджує проекти, а також розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів (п. 6 Положення про Державну

казначейську службу України) [253] тощо. Процедурно передбачено, що розроблені проекти (пропозиції) подаються міністерству, яке координує діяльність відповідних центральних органів виконавчої влади (Міністерство фінансів України – щодо Держаудитслужби та Державної казначейської служби, Міністерство внутрішніх справ – щодо Національної поліції тощо), яке своєю чергою після опрацювання (погодження) направляє суб'єкту законодавчої ініціативи – Кабінету Міністрів України [87, с. 129-130].

Прикладом взаємодії є розроблення Держаудитслужбою та подання Міністерству фінансів України (з подальшим схваленням та поданням уряду) у 2018 році проекту Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю», який зареєстровано у Верховній Раді України 17 вересня 2018 р. за № 908-6 (метою було унормування та ідентифікація статусу органів Держаудитслужби) [401], а в 2019 році проекту Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про публічні закупівлі» та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення публічних закупівель» (№ 114-IX), яким, зокрема, розширено повноваження органів державного фінансового контролю, що сприятимуть усуненню порушень законодавства у сфері публічних закупівель [402].

Взаємодія за допомогою проектно-консультативної діяльності відбувається під час погодження проекту нормативно-правового акту, запропонованого одним суб'єктом протидії порушенням бюджетного законодавства іншим, а також проведення експертиз і консультацій щодо цих правових актів. Відповідно до Рекомендацій з питань підготовки, державної реєстрації та обліку відомчих нормативно-правових актів [403] погодження здійснюється для визначення доцільності прийняття документа, його обґрунтованості та відповідності чинному законодавству. Прикладом взаємодії суб'єктів є проведення антикорупційної експертизи Національним агентством з питань запобігання

корупції проектів нормативно-правових актів відповідно до § 37-2 Регламенту Кабінету Міністрів України. НАЗК здійснює антикорупційну експертизу з метою виявлення у ньому факторів, що сприяють або можуть сприяти вчиненню корупційних правопорушень. За результатами проведення цієї експертизи НАЗК у строк, що становить не більш як десять днів з дня, що настає за днем інформування розробника про проведення антикорупційної експертизи, надсилає висновок розробнику. Результати антикорупційної експертизи проекту нормативно-правового акта Кабінету Міністрів підлягають обов'язковому розгляду розробником [404].

У межах нормотворчості відбувається видання спільних нормативно-правових актів суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства. Перевагою цих правових актів є можливість урегулювати найбільш актуальні питання узгодженої діяльності суб'єктів оперативно – без звернення до вищих органів державної влади. Використовують цю форму взаємодії як органи бюджетного контролю, так і правоохоронні органи. Серед низки спільних наказів [405; 406; 407; 408] особливої уваги заслуговують наказ Головного контрольно-ревізійного управління, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури від 19 жовтня 2006 року № 346/1025/685/53 «Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України» [409] та наказ Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства фінансів України від 13 травня 2020 року № 386/208 «Про затвердження Порядку електронної інформаційної взаємодії Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства фінансів України та центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра внутрішніх справ України та Міністра фінансів України» [410] (далі – наказ № 386/208). Перший з них є прикладом чинності

нормативно-правового акту, норми якого безнадійно застаріли, а другий – правового регулювання сучасних тенденцій узгодженої діяльності правоохоронних органів та органів бюджетного контролю. Важливість інформаційної взаємодії та захисту передання інформації зумовлюють необхідність належного правового забезпечення цих процесів. Наказом № 386/208 визначено перелік відомостей, що передаються та приймаються в порядку інформаційної взаємодії (виявлених кримінальних та адміністративних правопорушень, осіб, які їх учинили, руху кримінальних проваджень; виписки з бюджетних рахунків для зарахування надходжень щодо сплати особою штрафу за вчинення кримінального чи адміністративного порушення тощо), а також припис про те, що інформаційна взаємодія здійснюється з використанням інформаційних систем суб'єктів інформаційних відносин засобами системи електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів або через канали зв'язку спеціальної інформаційної телекомунікаційної системи органів виконавчої влади, що входить до складу Національної системи конфіденційного зв'язку [410]. Водночас, норми наказу № 386/208 спрямовані, передусім, на забезпечення ефективного надання адміністративних послуг або здійснення інших повноважень, лише опосередковано пов'язаних із протидією порушенням бюджетного законодавства. Крім того, дією норм цього наказу охоплено лише певну частину суб'єктів протидії бюджетній деліктності. На нашу думку, доцільним є прийняття постанови Кабінету Міністрів України «Про інформаційну взаємодію між суб'єктами протидії порушенням бюджетного законодавства», в якій доцільно визначити не лише регламенти автоматизованого обміну інформацією, захист інформації під час автоматизованого обміну інформацією та перелік відомостей, що передаються та приймаються в порядку інформаційної взаємодії, але й підстави, порядок та обмежувальні умови використання баз даних одних суб'єктів іншими.

Узгодження діяльності суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства відбувається не тільки за допомогою традиційного інструментарію публічного права – видання нормативно-правових актів, але й шляхом договірного регулювання відносин. Основним засобом такого регулювання у сфері публічних відносин вважається адміністративний договір. Законодавче визначення адміністративного договору надано у п. 16 ч. 1 ст. 4 КАС як спільного правового акту суб'єктів владних повноважень або правового акту за участю суб'єкта владних повноважень та іншої особи, що ґрунтується на їх волеузгодженні, має форму договору, угоди, протоколу, меморандуму тощо, визначає взаємні права та обов'язки його учасників у публічно-правовій сфері і укладається на підставі закону: а) для розмежування компетенції чи визначення порядку взаємодії між суб'єктами владних повноважень; б) для делегування публічно-владних управлінських функцій; в) для перерозподілу або об'єднання бюджетних коштів у випадках, визначених законом; г) замість видання індивідуального акта; ґ) для врегулювання питань надання адміністративних послуг.

Із цього визначення слідує, що узгодження діяльності (взаємодія) на підставі волеузгодження складає основну суть адміністративного договору. Щодо суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства, то слід звернути увагу на те, що адміністративний договір у цьому випадку буде спільним правовим актом суб'єктів владних повноважень, що визначатиме взаємні права та обов'язки його учасників у сфері протидії бюджетній деліктності. Він може бути укладений у всіх перелічених у КАС України формах та спрямованим, насамперед, на визначення порядку взаємодії між суб'єктами владних повноважень.

У дослідженнях науковців відзначають значення адміністративного договору як засобу об'єднання зусиль для вирішення спільних завдань [382, с. 207], як форму добровільної взаємодії між учасниками правових

зв'язків [411, с. 24], акт, що виражає узгодження, інтеграцію, взаємодію воль договірних сторін [412, с. 31]. Найбільш яскраво ця ознака прослідковується при укладенні та виконанні саме договорів про взаємодію як одного із видів адміністративного договору. Як відзначає Ж. В. Завальна, договори щодо регулювання відносин координації (у тому числі й договори про взаємодію) мають своїм предметом комплекс спільних управлінсько-організаційних дій, спрямованих на досягнення єдиного результату [413, с. 21].

К. К. Афанасьєв вважає укладення договору про спільну управлінську діяльність одним із найбільш перспективних варіантів укладення адміністративних договорів у сфері державного управління [412, с. 133], а О. М. Ілюшик відзначає, що координаційні договори наділені найбільшим потенціалом у вирішенні проблем публічного управління в правоохоронній сфері [414, с. 8].

У сфері протидії порушенням бюджетного законодавства укладення адміністративних договорів про взаємодію також слід вважати перспективним напрямом покращення ефективності організації діяльності правоохоронних, антикорупційних органів та органів бюджетного контролю.

Прикладами використання як правової форми взаємодії укладення адміністративних договорів суб'єктами протидії порушенням бюджетного законодавства є: Меморандум про співпрацю і обмін інформацією між Рахунковою палатою і Національним антикорупційним бюро України [415], Меморандум про співпрацю та обмін інформацією між Рахунковою палатою і Державним бюро розслідувань [416], Меморандум про співпрацю та обмін інформацією між НАБУ та Вищою кваліфікаційною комісією суддів України [417].

Відносини, побудовані на основі автономії, рівноправності, непідлеглості один одному і на узгоджувальній, договірній основі взаємовідносин, починають займати чільне місце не тільки в правовій системі, а й у державно-правових відносинах [418, с. 118]. Система суб'єктів

протидії порушенням бюджетного законодавства достатньо складна та багаточисельна. У зв'язку з цим здійснення узгодження дій суб'єктів за допомогою управлінських актів не завжди ефективне та приводить до необхідного результату [419, с. 124]. Укладення адміністративних договорів про взаємодію між суб'єктами протидії порушенням бюджетного законодавства (особливо між суб'єктами, які належать до різних гілок влади) дозволить вирішувати низку управлінських завдань, а саме:

– цілеспрямовано розширювати компетенцію тих чи інших суб'єктів протидії за рахунок її перерозподілу (а не наділення компетенцією);

– поєднувати методи централізованого керівництва з оперативним управлінням та самостійністю місцевих суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства;

– спрощувати процедури міжвідомчого узгодження рішень;

– здійснювати звільнення верхніх рівнів управління від затвердження рішень, що приймаються в ініціативному порядку, для реалізації поставленої мети вищими органами та нормативно закріпленими завданнями, визначеними договором [420, с. 258].

Ці та інші переваги договірного регулювання зумовлюють висновок щодо доцільності суб'єктам протидії порушенням бюджетного законодавства більш активно використовувати як правову форму взаємодії – укладення адміністративних договорів.

Ще однією формою управлінської діяльності, за допомогою якої взаємодіють суб'єкти протидії порушенням бюджетного законодавства, є правозастосування. Загалом правозастосування розглядають як діяльність спеціально уповноважених суб'єктів (судів, органів державної влади та їх посадових осіб, арбітражів), сутність якої полягає в застосуванні до конкретних обставин справи (відносин)

приписів нормативних положень норм права, які врегульовують такі відносини [421, с. 34]. У зв'язку з практичною важливістю правозастосування достатньо активно аналізується ученими-юристами [422; 423; 424; 425; 426; 427]. У сфері протидії порушення бюджетного законодавства правозастосування досліджується у зв'язку із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, притягненням до адміністративної відповідальності посадових осіб розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також як діяльність адміністративного суду під час розгляду справ, пов'язаних із застосуванням бюджетно-правового примусу.

Як відзначає О. В. Герман, здійснення правозастосування у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства у спеціально передбаченому нормами права порядку та відповідно до чіткої процесуальної послідовності зумовлює можливість виокремлення як окремої категорії послідовної взаємодії суб'єктів [87, с. 137]. Така форма взаємодії виникає коли дії одного суб'єкта зумовлюють певні вчинки інших суб'єктів. Так, складення та направлення органом бюджетного контролю акту ревізії, в якому зафіксовані порушення бюджетного законодавства, чи протоколу про порушення бюджетного законодавства зумовлює необхідність розгляду цих документів уповноваженим органом для прийняття рішення про застосування того чи іншого заходу впливу за порушення бюджетного законодавства. Порядком зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів передбачено, що у разі встановлення одного з порушень бюджетного законодавства контролюючий орган протягом десяти робочих днів з дати підписання протоколу про таке порушення або реєстрації акта ревізії подає до Міністерства фінансів України (місцевого фінансового органу, головного розпорядника коштів відповідного бюджету) протокол про порушення бюджетного законодавства або засвідчену підписом керівника контролюючого органу копію акта ревізії, що скріплений печаткою такого органу. Ці дії зумовлюють

обов'язок фінансових органів чи головного розпорядника розглянути направлені документи та прийняти (або ж відмовити у прийнятті) рішення про зменшення бюджетних асигнувань.

Значимість правових форм взаємодії не лише не зменшує важливості організаційних форм, але й підкреслює їх роль в управлінському процесі взаємодії суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства. Без попередньої підготовки за допомогою узгоджених дій неможливе ні прийняття спільного нормативно-правового акту, ні укладення адміністративного договору, які б ефективно регулювали протидію бюджетній деліктності.

Напрацьовуються механізми впливу на негативні соціальні явища, серед яких й порушення бюджетного законодавства, під час організаційних форм взаємодії суб'єктів. Ці форми, як правило, не мають та й не потребують, в більшості випадків, детальної правової регламентації, оскільки організаційні заходи безпосередньо не пов'язані з виникненням, зміною та припиненням правових відносин, вони здійснюються в процесі поточної управлінської діяльності.

Серед організаційних форм взаємодії доцільно зосередити увагу на участі представників суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства у роботі координаційних органів та безпосередньому проведенні координаційних заходів, передусім координаційних нарад.

Практика діяльності координаційних органів дозволяє виділити певні позитивні риси такої форми взаємодії. Передусім, створення координаційних органів дає можливість об'єднати зусилля суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства, які мають різну компетенцію. Представники цих суб'єктів, зокрема органів бюджетного контролю, правоохоронних органів, зберігають свою самостійність. При цьому вони виступають від імені суб'єктів, яких вони представляють, за допомогою методів і форм діяльності

зазначених суб'єктів, використовуючи компетенцію, наявні ресурси суб'єктів для вирішення конкретних завдань взаємодії. Крім того, як зазначає В. Л. Ортинський, створення координаційних рад дозволяє накопичувати необхідну інформацію та приймати науково обґрунтовані рішення [428, с. 7]. Позитивним є також те, що об'єднання зусиль і вироблення узгоджених позицій здійснюється на добровільних засадах, шляхом спільного обговорення проблеми, а не за вказівкою [146, с. 108]. Загалом участь у діяльності координаційних органів як форма взаємодії дозволяє суб'єктам протидії порушенням бюджетного організувати планову узгоджену діяльність, а координаційному органу забезпечити виконання основної функції – координацію різних за компетенцією та підпорядкуванням структур [87, с. 147].

У сучасних умовах ні на загальнодержавному, ні на місцевому рівні не створено координаційного органу, який би здійснював діяльність щодо організації взаємодії суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства. Цікавим є приклад роботи Міжвідомчої координаційної ради з питань протидії порушенням, які впливають на фінансові інтереси України та ЄС, одним із завдань якої є сприяння забезпеченню координації дій органів виконавчої влади з питань виявлення та протидії фактам шахрайства з фінансовими ресурсами та послугами Європейського Союзу, наданими Україні на безоплатній та безповоротній основі відповідно до міжнародних договорів, а також забезпечення взаємодії діяльності державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, пов'язаної з реалізацією положень розділу VI «Фінансове співробітництво та положення щодо боротьби із шахрайством» Угоди про асоціацію між Україною [429]. Показовим є склад цієї координаційної ради – Віце-прем'єр-міністр з питань європейської та євроатлантичної інтеграції України, Генеральний директор Урядового офісу координації

європейської та євроатлантичної інтеграції, заступник Міністра фінансів з питань європейської інтеграції, заступники Міністра внутрішніх справ, Голови Національної поліції, Генерального прокурора, Голови СБУ, Голови Держаудитслужби, Голови Держфінмоніторингу, представник Рахункової палати, керівник підрозділу Національного антикорупційного бюро, який забезпечує міжнародне співробітництво та інші.

На наше переконання потреба в координації є не лише щодо протидії зловживанням з наданими нашій державі коштами Європейського Союзу, але й щодо протидії порушенням бюджетного законодавства України. Доцільним є створення Координаційного центру протидії порушенням бюджетного законодавства, який би об'єднав представників вищих органів державної влади, Рахункової палати, Міністерства фінансів України, Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України, а також правоохоронних і антикорупційних органів (прокуратури, Бюро економічної безпеки України, Національної поліції, НАБУ, ДБР, НАЗК).

Координаційні наради вважаються найбільш поширеною організаційною формою взаємодії суб'єктів публічної адміністрації. Про необхідності їх застосування неодноразово зазначали як науковці, так і практики [430, с. 177; 431, с. 65; 432, с. 74; 433]. Загальних правил організації та проведення координаційних нарад у нормативно-правових актах не закріплено. Зважаючи на багаторічний досвід використання цієї форми взаємодії, варто звернути увагу на правила проведення координаційних нарад прокуратурою. Відповідно до Порядку координації діяльності правоохоронних органів у сфері протидії злочинності [298] керівник органу прокуратури при підготовці до проведення координаційної наради організовує та забезпечує:

- визначення у взаємодії з керівництвом правоохоронних органів питань для обговорення на нараді, дати і місця її проведення, складу учасників та запрошених;

- збирання, у тому числі шляхом отримання від правоохоронних органів, необхідних для проведення наради довідкових, інформаційно-аналітичних та інших матеріалів, статистичних та оперативних даних щодо тенденцій у сфері протидії злочинності, її динаміці та структурі;

- опрацювання та систематизацію наявної інформації, пропозицій керівництва правоохоронних органів із питань, які підлягають розгляду, а також складання узагальнених аналітичних документів;

- формування порядку денного наради та доведення його до відома керівництва відповідних правоохоронних органів;

- розробку спільних узгоджених заходів та складання проекту постанови координаційної наради;

- скликання координаційної наради та організацію її роботи.

Голова координаційної наради забезпечує:

- організацію проведення наради, обговорення з її учасниками питань порядку денного, визначення та узгодження спільних заходів;

- складання протоколу наради, а також підготовку та узгодження остаточного проекту постанови координаційної наради, її підписання учасниками наради та надіслання керівникам відповідних правоохоронних органів, органів прокуратури, а також за необхідності – керівникам інших органів державної влади, органів місцевого самоврядування представники яких запрошувалися до участі в роботі наради;

- загальний контроль за своєчасністю, повнотою та ефективністю реалізації узгоджених заходів [298].

Такий порядок і розподіл повноважень доцільно використовувати й під час координаційних нарад, які проводять інші суб'єкти протидії порушенням бюджетного законодавства.

РОЗДІЛ 3
ЗАХОДИ ПРОТИДІЇ ПОРУШЕННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

3.1 Застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства

3.1.1. Поняття та види заходів впливу за порушення бюджетного законодавства

Реформування бюджетної системи України, необхідність розширення повноважень органів місцевого самоврядування в бюджетному процесі та пошук нових стабільних механізмів формування та використання бюджетних коштів вимагають ефективних засобів контролю бюджетної діяльності та правового механізму притягнення до відповідальності порушників бюджетного законодавства [8, с. 189].

Заходи фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення були та залишаються предметом дослідження багатьох науковців [434; 435; 436; 437; 438; 439]. Єдиної позиції щодо змісту та особливостей їх застосування у дослідженнях не спостерігається, однак усталеною є думка, що усі заходи впливу за порушення бюджетного законодавства мають фінансово-правовий характер. Більше того, О.П. Гетманець вважає, що саме використання фінансово-правових заходів впливу за порушення бюджетного законодавства надає всі підстави стверджувати про наявність бюджетної відповідальності у складі фінансово-правової [19, с. 34].

Відповідно до статті 117 БК України за порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного процесу можуть застосовуватися такі заходи впливу:

1) попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства;

2) зупинення операцій з бюджетними коштами;

3) призупинення бюджетних асигнувань;

4) зменшення бюджетних асигнувань;

5) повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету;

6) зупинення дії рішення про місцевий бюджет;

7) безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів;

8) інші заходи впливу, які можуть бути визначені законом про Державний бюджет України.

Більшість цих заходів впливу характеризуються попереджувальною спрямованістю, однак серед них найбільшим профілактичним потенціалом вирізняється попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства. Проте застосування цього заходу впливу належного нормативно-правового регулювання не отримало, що не сприяє ефективності правозастосовної практики, і зумовлює доцільність внесення змін та доповнень до чинного законодавства.

Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства може застосовуватися учасниками бюджетного процесу, уповноваженими Бюджетним кодексом України на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Відповідно до глави 17 БК України контрольними повноваженнями у сфері бюджету наділені Верховна Ради України, комітет Верховної Ради України з питань бюджету, Рахункова палата України, Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи, органи Державної

казначейської служби та Державної аудиторської служби, Верховна Рада і Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві ради та їх виконавчі органи, місцеві державні адміністрації. Також головні розпорядники бюджетних коштів та розпорядники нижчого рівня, які мають свою мережу розпорядників та одержувачів, здійснюють контроль щодо відповідних суб'єктів бюджетного процесу [440, с. 246].

Відповідно до п. 1 ч. 1 статті 117 БК України попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства. Тобто цей захід впливу застосовується незалежно від стадії бюджетного процесу, на якій вчинено бюджетне правопорушення, а також від статусу суб'єкта вчинення делікту. Зокрема, підставою його застосування є: визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників; порушення встановленого порядку або термінів подання проекту закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет) на розгляд Верховної Ради України (Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевої ради); порушення встановленого порядку або термінів розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет); прийняття рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог БК України чи закону про Державний бюджет України (в тому числі щодо складання бюджету в частині міжбюджетних трансфертів); порушення вимог БК України щодо затвердження головними розпорядниками бюджетних коштів порядків використання бюджетних коштів; видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону тощо.

Крім того, вказівка законодавця на те, що попередження застосовується в усіх випадках виявлення порушень

бюджетного законодавства, обумовлює висновок, що попередження може застосовуватися одночасно із застосуванням іншого заходу впливу (оскільки крім цього виду заходу впливу стаття 117 БК України передбачає й інші) [21, с. 113]. Наприклад, позивачем – бюджетною установою до Вінницького окружного адміністративного суду у справі № 802/3792/15-а було оскаржено одночасне застосування органами державного фінансового контролю зупинення операцій з бюджетними коштами та попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства. Адміністративний суд такі дії органів бюджетного контролю визнав правомірними та відмовив у задоволенні адміністративного позову [441]. Тобто можливість за один і той же бюджетний проступок застосовувати попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства та інші заходи впливу підтверджується практикою правозастосовної діяльності органів бюджетного контролю, яка була предметом розгляду в порядку адміністративного судочинства [162, с. 219].

Відповідно до ст. 120 БК України зупинення операцій з бюджетними коштами полягає у зупиненні будь-яких операцій із здійснення платежів з рахунку порушника бюджетного законодавства. У разі прийняття уповноваженим органом розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами зупиненню підлягають операції з бюджетними коштами на рахунках розпорядників та (або) одержувачів бюджетних коштів за бюджетною програмою (тимчасовою класифікацією видатків та кредитування місцевих бюджетів), за якою виявлено бюджетний проступок, та бюджетною програмою (тимчасовою класифікацією видатків та кредитування місцевих бюджетів), яка передбачає утримання установи. Якщо бюджетний проступок виявлено за бюджетною програмою (тимчасовою класифікацією видатків та кредитування місцевих бюджетів), яка відсутня у поточному бюджетному періоді, то уповноважений орган в

розпорядженні про зупинення операцій з бюджетними коштами зазначає бюджетну програму (тимчасову класифікацію видатків та кредитування місцевих бюджетів), яка передбачає утримання установи (п. 4 Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами). Важливим є дотримання вимог щодо характеристики рахунків, за якими зупиняються операції з бюджетними коштами. У цьому контексті показовою є адміністративна справа №2а-1589/10/2470 за позовом бюджетної установи до органу державного фінансового контролю про визнання протиправним розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами та скасування вимог. Матеріали справи були предметом розгляду Львівського апеляційного адміністративного суду та Вищого адміністративного суду України. Останній у постанові від 4 червня 2015 року відзначив, що відповідач оскаржуваним розпорядженням зупинив операції з бюджетними коштами за реєстраційним рахунком № 35213001000347 за кодом програмної класифікації видатків 1001050 «Забезпечення захисту прав і свобод громадян, суспільства і держави від протиправних посягань, охорона громадського порядку та проведення досліджень (експертиз) експертною службою» в строк до 27 квітня 2010 року, по якому не виявлено бюджетного правопорушення. З огляду на наведені та інші правові положення і встановлені обставини справи, колегія суддів вважає вірними висновки судів про задоволення позовних вимог про визнання протиправним спірного розпорядження [442]. Таким чином, розпорядження про зупинення операцій на рахунках, за якими не виявлено порушень, а також за захищеними статтями, не повинно прийматися, оскільки це може бути підставою для визнання такого розпорядження протиправним [443, с. 144-145].

Призупинення бюджетних асигнувань передбачає припинення повноважень на взяття бюджетного зобов’язання в обсязі, що дорівнює 50 відсоткам асигнувань шляхом внесення

змін до помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету або помісячного розпису спеціального фонду бюджету (плану асигнувань загального фонду бюджету або плану спеціального фонду бюджету та помісячного плану використання бюджетних коштів закладу вищої освіти, наукової установи або закладу охорони здоров'я (п.п. 2, 4 Порядку призупинення бюджетних асигнувань [77]).

У науці фінансового права дискусійним залишається питання про зміст, понятійні та класифікаційні ознаки заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Призупинення бюджетних асигнувань розглядають і як фінансово-правову санкцію за порушення бюджетного законодавства (передбачений бюджетно-правовою нормою захід державного примусу, що містить вказівку на юридичні наслідки невиконання приписів бюджетно-правової норми для розпорядника або одержувача бюджетних коштів шляхом примушення порушника до виконання бюджетних зобов'язань разом із невигідними майновими (грошовими) наслідками, що зазнаються ним, з метою охорони та захисту бюджетних правовідносин) [17, с. 251], і як оперативно-бюджетну санкцію (передбачений БК України юридичний захід правоохоронного (попереджувального, припиняючого і обмежувального) характеру, який застосовується до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів безпосередньо уповноваженим суб'єктом з метою відновлення та встановлення режиму законності у бюджетній діяльності, дотримання бюджетної дисципліни учасниками бюджетного процесу) [438], і як захід, що застосовується за бюджетні правопорушення (несе правооновлюючу функцію та матеріальне покарання порушнику бюджетного законодавства, знаходиться в розпорядженні суб'єктів спеціалізованого бюджетного контролю, застосовується в порядку, визначеному відповідним контролюючим суб'єктом, і має наслідки для мешканців адміністративно-територіальних утворень) [18, с. 191]. При цьому погляди більшості науковців

єдині щодо основної мети застосування цього заходу впливу – забезпечення усунення виявленого порушення бюджетного законодавства, відновлення режиму законності у діяльності відповідних учасників бюджетного процесу. Під час досягнення зазначеної мети реалізовуються функції загальної та індивідуальної профілактики, покарання та правовідновлення [444, с. 194].

Характерними особливостями зупинення операцій з бюджетними коштами та призупинення бюджетних асигнувань слід вважати наступні:

по-перше, сферою застосування цих заходів впливу є сфера бюджетної діяльності держави та органів місцевого самоврядування. Така діяльність відбувається у межах бюджетного процесу – регламентованого бюджетним законодавством процесу складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства (п. 10 ст. 2 БК України). Тому зупинення операцій з бюджетними коштами та призупинення бюджетних асигнувань можливі лише щодо учасників бюджетного процесу, на підставах, визначених бюджетним законодавством, та за допомогою правового інструментарію, вказаного у бюджетно-правових нормах.

У статті 117 БК України не визначено, щодо яких саме учасників бюджетного процесу застосовується призупинення бюджетних асигнувань. Однак у п. 1 Порядку призупинення бюджетних асигнувань [77] у п. 1 Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами [76] визначено, що така санкція застосовується до розпорядників чи одержувачів бюджетних коштів. Зазначені норми та правозастосовна практика дозволили виправдано Н. Я. Якимчук стверджувати, що розпорядники та одержувачі бюджетних коштів виступають основними суб’єктами бюджетно-правової відповідальності, а призупинення бюджетних асигнувань та зупинення операцій з бюджетними коштами віднести до змішаних (такі, що

застосовуються і до розпорядників, і до одержувачів) заходів бюджетно-правової відповідальності [436, с. 86];

по-друге, такі заходи впливу можуть бути застосовані лише за порушення бюджетного законодавства. Позитивним моментом БК України є визначення основних видів порушень бюджетного законодавства, за які застосовується зупинення операцій з бюджетними коштами та призупинення бюджетних асигнувань. Такі порушення можна згрупувати залежно від стадій бюджетного процесу. Так, на стадії складання проекту бюджету зупинення операцій з бюджетними коштами може бути застосовано за: включення недостовірних даних до бюджетних запитів; порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання; визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників.

Оскільки зупинення операцій з бюджетними коштами має достатньо велику ефективність підчас безпосереднього здійснення учасниками бюджетного процесу використання коштів, то цілком виправданим є підхід законодавця до ґрунтовного закріплення видів порушень бюджетного законодавства на різних стадіях бюджетного процесу. При цьому спектр порушень, за які уповноважені суб’єкти мають право застосовувати зупинення операцій, достатньо широкий. Крім традиційної підстави застосування такого заходу впливу – нецільове використання бюджетних коштів, підставами зупинення операцій також можуть бути такі порушення бюджетного законодавства: зарахування доходів бюджету до іншого, ніж визначено БК України чи законом про Державний бюджет України, бюджету, в тому числі внаслідок здійснення поділу податків і зборів (обов’язкових платежів) та інших доходів між бюджетами з порушенням визначених розмірів; розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог БК України; створення позабюджетних фондів, порушення вимог БК України щодо відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів; порушення

порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями; порушення вимог БК України щодо розроблення і забезпечення головними розпорядниками бюджетних коштів затвердження порядків використання бюджетних коштів; включення недостовірних даних до звітів про виконання державного бюджету (місцевого бюджету), річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів тощо.

На відміну від зупинення операції з бюджетними коштами, призупинення бюджетних асигнувань застосовується лише за порушення, вчинені на стадії виконання бюджету. Такими порушеннями є: нецільове використання бюджетних коштів, взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених БК України чи законом про Державний бюджет України; порушення вимог БК України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати; здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами Державної казначейської служби України; порушення вимог БК України при здійсненні витрат державного бюджету (місцевого бюджету) у разі несвоєчасного набрання чинності законом про Державний бюджет України (несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет); надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог БК України та (або) встановлених умов кредитування бюджету; здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або

надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч БК України; здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до БК України мають проводитися з іншого бюджету; здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч БК України чи закону про Державний бюджет України; здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч БК України чи закону про Державний бюджет України.

На жаль, перелік порушень бюджетного законодавства, за які може бути застосовано зупинення операції з бюджетними коштами та призупинення бюджетних асигнувань, не вважається вичерпним. Відповідно до п.п. 2, 3 ч. 1 статті 117 та п. 40 ч. 1 статті 116 БК України такий захід впливу застосовується й в інших випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу;

по-третє, зупинення операції з бюджетними коштами та призупинення бюджетних асигнувань застосовуються спеціально уповноваженими законодавством суб’єктами в процесуальній позасудовій формі. Ч. 2 статті 118 БК України перелічує суб’єктів, які можуть приймати рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. При цьому вказує, що ці суб’єкти застосовують відповідні заходи у межах встановлених їм повноважень. Такі повноваження визначаються у переважній більшості у підзаконних нормативно-правових актах. Хоча повноваження органу державного фінансового контролю (Державної аудиторської служби) призупиняти в межах своїх повноважень бюджетні асигнування та зупиняти операції з бюджетними коштами закріплено на рівні Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» – у п. 2 ст. 10 [99]. Однак, це більше виняток із правил, ніж правило.

Відповідно до п.п. 2, 1 Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами [76] розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами приймає уповноважений орган – Міністерство фінансів України, органи Державної казначейської служби України, органи Державної аудиторської служби, місцеві фінансові органи, головні розпорядники бюджетних коштів. Тобто усі суб'єкти, перелічені у ч. 2 ст. 118 БК України. А повноваження приймати рішення про призупинення бюджетних асигнувань, відповідно до п. 3 Порядку призупинення бюджетних асигнувань [77], мають лише Міністр фінансів України, Міністр фінансів Автономної Республіки Крим, керівник місцевого фінансового органу. Як бачимо, і перелік суб'єктів, наділених повноваженнями застосовувати ці заходи впливу, і підхід щодо персоналізації уповноваженого суб'єкта у різних підзаконних нормативно-правових актах різниться, що не сприяє ні цілісності правового регулювання бюджетно-деліктних відносин, ні єдності правозастосовної практики;

по-четверте, наслідком застосування зупинення операції з бюджетними коштами та призупинення бюджетних асигнувань є тимчасове обмеження грошового характеру. Застосування цього заходу впливу, на думку В. Д. Чернадчука, має на меті, як і інші фінансові санкції позбавлення (обтяження) майнового (грошового) характеру до правопорушника, але на відміну від фінансових, грошові кошти замість перерахування з рахунку правопорушника до бюджету, не виділяються з бюджету або виділяються з обмеженнями [438]. Механізм реалізації цих обмежень полягає у відповідних діях суб'єкта, який прийняв рішення та органу Державної казначейської служби. Зупинення операцій з бюджетними коштами передбачає, що усі платіжні доручення, що надійшли до органу Державної казначейської служби після отримання розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами, повертаються ним без виконання установі, де виявлено порушення бюджетного законодавства,

разом з відмовою у прийнятті до виконання платіжних доручень. А призупинення бюджетних асигнувань є підставою для відмови у реєстрації зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. При цьому застосування одного з цих заходів не зумовлює наслідки, характерні для іншого. Зокрема, якщо застосовано призупинення бюджетних асигнувань, то Державною казначейською службою підлягають виконанню платіжні доручення, які надійшли від установи – порушника бюджетного законодавства. І навпаки – зупинення операцій з бюджетними коштами не вважається перешкодою до реєстрації бюджетних зобов'язань.

Застосування обмежень грошового характеру у формі цих заходів впливу зумовлює й інші обмеження для окремих суб'єктів та кінцевого споживача бюджетних послуг, яким є певна частина населення. Бюджетні установи – розпорядники та уповноважені на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, одержувачі бюджетних коштів виконують функції публічної адміністрації. Обмеження виконання функцій таких суб'єктів має наслідком, як правило, обмеження задоволення публічних потреб [445, с. 426]. У дослідженнях як науковців [210, с. 274; 134, с. 207], так і практиків [439] відзначалось, що у випадку застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства відповідальність настає для всіх працівників установи, підприємства, організації незалежно від їхнього відношення до скоєння бюджетного правопорушення. При цьому більшість із них вважаються невинними у таких порушеннях, як подання недостовірних звітів та інформацій про виконання місцевих бюджетів, або невиконання вимог щодо ведення бухгалтерського обліку, або несвоєчасного і неповного подання звітності про виконання бюджетів, тощо, за які визначаються покарання [230, с. 342].

Для часткового усунення невигідних наслідків для працівників бюджетних установ та суб'єктів господарювання – одержувачів бюджетних коштів, а також для споживачів

бюджетних послуг бюджетно-правовими нормами передбачено певні винятки щодо їх застосування. Застосування заходів впливу на порушника бюджетного законодавства не повинно ускладнювати проведення належних виплат громадянам, порушувати нормальної діяльності установи, завдавати шкоди інтересам держави.

Відповідно до п. 4 Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами зупиненню не підлягають операції щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), інших платежів до бюджетів і державних цільових фондів (у тому числі пені, фінансові санкції) та виконання рішень органів, яким відповідно до закону надано право стягнення коштів [445, с. 427].

Крім того, не можуть бути зупинені операції із здійснення видатків, які передбачені захищеними статтями та здійснено призупинення бюджетних асигнувань, передбачених за захищеними видатками, визначеними БК України. Зокрема, стаття 55 БК України до захищених видатків Державного бюджету України відносить видатки загального фонду на: оплату праці працівників бюджетних установ; нарахування на заробітну плату; придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів; забезпечення продуктами харчування; оплату комунальних послуг та енергоносіїв; обслуговування державного (місцевого) боргу; поточні трансферти місцевим бюджетам; підготовку кадрів закладами фахової передвищої та вищої освіти; забезпечення осіб з інвалідністю технічними та іншими засобами реабілітації, виробами медичного призначення для індивідуального користування; наукову і науково-технічну діяльність; роботи та заходи, що здійснюються на виконання Загальнодержавної програми зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему, та роботи з посилення бар'єрних функцій зони відчуження; компенсацію процентів, сплачуваних банкам та (або) іншим фінансовим установам за кредитами, отриманими громадянами на

будівництво (реконструкцію) чи придбання житла; заходи, пов'язані з обороноздатністю держави, що здійснюються за рахунок коштів резервного фонду державного бюджету; здійснення розвідувальної діяльності; оплату послуг з охорони державних (комунальних) закладів культури; оплату енергосервісу; виплати за державними деривативами; соціальне забезпечення; програму державних гарантій медичного обслуговування населення; середньострокові зобов'язання у сфері охорони здоров'я.

І зупинення операцій з бюджетними коштами, і призупинення бюджетних асигнувань мають тимчасовий характер. Відповідно до п. 3 ч. 1 ст. 117 та ч. 2 ст. 120 БК України бюджетні асигнування призупиняються на термін від одного місяця до трьох, а зупинення операцій з бюджетними коштами можливе на строк до 30 днів у межах поточного бюджетного періоду, якщо інше не передбачено законом.

Повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету як захід впливу у багатьох випадках призводить до значних негативних фінансових наслідків для окремих розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що своєю чергою впливає на ефективність виконання ними своїх завдань і функцій у сфері публічно-управлінської діяльності. Огляд судової практики дозволяє стверджувати, що існують непоодинокі випадки безпідставного прийняття рішення органами Державної аудиторської служби про застосування повернення бюджетних коштів.

Цей захід впливу застосовується у разі нецільового використання бюджетних коштів і спрямований, передусім, на відшкодування збитків завданих бюджету таким використанням коштів та на відновлення фінансового становища, яке існувало до порушення правових норм. Нецільове використання бюджетних коштів, тобто порушення одного з основних принципів бюджетної системи держави, зумовлює обов'язок одержувачів таких коштів (суб'єктів господарювання, громадських чи інших організацій, які не

мають статусу бюджетної установи) їх повернути до державного чи місцевого бюджету. До розпорядників бюджетних коштів (бюджетних установ) за нецільове використання коштів з метою відновлення становища, яке існувало до правопорушення, застосовується або ж зменшення бюджетних асигнувань, або повернення коштів до відповідного бюджету. При цьому останній захід впливу підлягає застосуванню лише у випадку нецільового використання розпорядником субвенції (міжбюджетного трансферту для використання на певну мету в порядку, визначеному органом, який прийняв рішення про надання субвенції).

У наукових дослідженнях відзначається, що повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету належить до правовідновлювальних (компенсаційних) заходів бюджетно-правової відповідальності [436, с. 86] або ж до фінансово-правових, що використовуються як правовідновлювальні заходи [19, с. 33]. Метою їх застосування вважають компенсацію, усунення шкоди та збитків, заподіяних як суспільно-територіальним утворенням, так і суб'єктам отримання бюджетних коштів неправомірними діями у бюджетній сфері [446, с. 27; 16, с. 161], тому повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету як захід впливу за нецільове використання коштів спрямоване, передусім, на відшкодування збитків завданих бюджету таким використанням коштів та на відновлення фінансового становища, яке існувало до порушення правових норм [447, с. 120].

Підстави та процедурні особливості застосування цього заходу впливу передбачено у Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 22 грудня 2010 р. № 1163 [129]. Відповідно до п. 2 цієї постанови підставою для повернення коштів до відповідного бюджету є акт ревізії, складений органом,

уповноваженим здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства, у якому зафіксовано факт нецільового використання субвенції розпорядником бюджетних коштів або нецільового використання бюджетних коштів їх одержувачем. Найбільшу практичну цінність матиме дослідження такої підстави, яке базуватиметься на прикладах правозастосовної діяльності органів бюджетного контролю та судів.

Питання повернення бюджетних коштів як заходу впливу за порушення бюджетного законодавства та бюджетний проступок, який призвів до застосування такого заходу – нецільове використання коштів адміністративні суди розглядають або за позовами суб'єктів бюджетного контролю до розпорядників чи одержувачів про зобов'язання виконати вимогу, або за позовами останніх до органів Державної аудиторської служби про визнання протиправною та скасування вимоги, якою передбачено повернення бюджетних коштів. І в першому, і в другому випадках суди досліджують чи використання бюджетних коштів було здійснено не за цільовим призначенням. Це єдине бюджетне правопорушення, об'єктивну сторону якого було докладно визначено на законодавчому рівні [448, с. 96].

Відповідно до статті 119 БК України нецільовим використанням бюджетних коштів є їх витрачання на цілі, що не відповідають: 1) бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет); 2) напрямам використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми або в порядку використання бюджетних коштів (включаючи порядок та умови надання субвенцій); 3) бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів). Використовуючи цю норму та приписи підзаконних нормативно-правових актів, адміністративні суди у багатьох випадках констатували, що бюджетні кошти не були використані не за цільовим

призначенням, вимоги суб'єктів бюджетного контролю щодо повернення коштів до відповідного бюджету є безпідставними. Так, Полтавський окружний адміністративний суд задовольнив позов про визнання протиправною та скасування вимоги органу державного фінансового контролю щодо повернення до бюджету 150 219,00 грн., відзначивши, що порушень цільового використання бюджетних коштів ревізією не встановлено та актом не зафіксовано, протокол про адміністративне правопорушення за нецільове використання коштів відповідачем не складався та до суду не направлявся [449]. Правомірність такої позиції було підтверджено й адміністративним судом апеляційної інстанції [450].

У випадку, коли факт нецільового використання бюджетних коштів зафіксований в акті ревізії, суд бере це до уваги, але при цьому самостійно досліджує наявність чи відсутність такого факту. В рішеннях судів відзначається, що в акті ревізії зафіксовано факт порушення підпункту 8 пункту 1 статті 7, пункту 1 статті 119 Бюджетного кодексу України. Однак, дослідивши матеріали справи, апеляційний суд підтримав позицію суду першої інстанції та зробив висновок про відсутність факту нецільового використання бюджетних коштів. Зокрема, у судовому рішенні відзначено, що нецільовим використанням бюджетних коштів (стаття 119 БК України) є їх витрачання на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет). Відповідно до п. 8 ч. 1 статті 2 цього ж кодексу бюджетне призначення – повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане БК України, законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування. З цього випливає, що дане порушення має місце у випадку, якщо витрачання коштів не відповідає кількісним, часовим і цільовим обмеженням

бюджетного призначення. З переліку, який узгоджений головним розпорядком спірних бюджетних коштів – Міністерством фінансів України, вбачається, що вони виділяються з метою капітального ремонту доріг та тротуарів. Отже, для твердження про нецільове використання бюджетних коштів у спірних правовідносинах слід довести розбіжності між метою, з якою ці кошти надані та їх фактичним витрачанням. Відповідачем не надано доказів на підтвердження невідповідності витрачання позивачем одержаних за субвенцією коштів відповідному бюджетному призначенню. Отже, відповідач не довів факту нецільового використання бюджетних коштів, що виключає застосування до позивача такого заходу впливу як повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету [451].

Також важливим є врахування органами бюджетного контролю та адміністративними судами того, що повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету можливе лише у випадку вчинення порушення бюджетного законодавства, передбаченого п. 24 ч. 1 ст. 116 БК України – нецільове використання бюджетних коштів. У випадку ж вчинення розпорядником або одержувачем інших порушень бюджетного законодавства застосування такого заходу впливу буде вважатися безпідставним. У рішенні адміністративних судів відзначається, що суб’єкт владних повноважень (орган Державної аудиторської служби) вважає, що позивач (розпорядник бюджетних коштів) вчинив порушення бюджетного законодавства, а саме порушення п. 7 ч. 1 статті 4, ч. 6 статті 78, ч.ч. 1 та 3 статті 51, п. 40 ч. 1 статті 116 Бюджетного кодексу України, п. 46 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторису бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 року № 228 (згідно з актом ревізії, оскарженою вимогою та поясненнями представників контролюючого органу). Однак суд скасував вимогу про повернення бюджетних коштів,

відзначивши, що наявність порушень бюджетного законодавства, які встановлені п. 24 ч. 1 БК України (нецільове використання бюджетних коштів), які могли би бути підставою для застосування передбаченого п. 5 ч. 1 статті 117 вказаного Кодексу такого заходу впливу як повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету, ні актом ревізії суб'єкта владних повноважень, ні судом не встановлено [452].

Крім того, для правомірного застосування повернення бюджетних коштів необхідно відрізняти безпідставне (необґрунтоване) виділення коштів з бюджету від їх нецільового використання. Орган державного фінансового контролю звернувся до суду з адміністративним позовом до розпорядника бюджетних коштів про зобов'язання вчинити певні дії. Позов мотивовано тим, що у ході проведення ревізії окремих питань фінансово-господарської діяльності розпорядника встановлено факт незаконного отримання від розпорядника приватним підприємством бюджетної дотації на посіви цукрових буряків. Незаконність отримання коштів полягала у подачі недостовірних відомостей щодо площ використання земельних ділянок до податкової звітності та наявності податкової заборгованості по фіксованому податку, подання ним копії сертифіката відповідності на насіння цукрових буряків замість сертифіката на насіння цукрових буряків або сертифіката на насіння України. У зв'язку з цим органом державного фінансового контролю відповідачу було пред'явлено лист-вимогу про повернення до бюджету коштів, отриманих приватним підприємством без установлених законом підстав та з порушенням законодавства. Однак суд у задоволенні адміністративного позову відмовив, відзначивши, що у ході ревізії відповідача, зустрічної звірки приватного підприємства не було встановлено фактів нецільового використання бюджетної дотації [453]. У цьому випадку органи державного фінансового контролю повинні були звернутися з позовом безпосередньо до приватного підприємства в порядку, передбаченому п. 8 статті 10 Закону

України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», відповідно до якого органу державного фінансового контролю надається право порушувати перед відповідними державними органами питання про визнання недійсними договорів, укладених із порушенням законодавства, у судовому порядку стягувати у дохід держави кошти, отримані підконтрольними установами за незаконними договорами, без установлених законом підстав та з порушенням законодавства. Застосування ж до розпорядника повернення бюджетних коштів було безпідставним [454, с. 186].

Чинний Порядок повернення бюджетних коштів передбачає, що застосування цього заходу впливу можливе виключно на підставі складення акту ревізії, а до прийняття такої норми акт ревізії вважався лише однією з підстав застосування повернення бюджетних коштів. У скасованих Порядку зменшення бюджетних асигнувань та повернення коштів у разі нецільового використання бюджетних коштів у поточному чи минулих роках було зазначено, що підставою для повернення коштів одержувачами бюджетних коштів у дохід відповідного бюджету є акт (інший документ), складений за результатами ревізії (перевірки), Порядок повернення бюджетних коштів, отриманих як субвенція, до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання вказував, що факт нецільового використання субвенції оформляється актом ревізії або довідкою про перевірку та містив вимоги до змісту такої довідки.

Таким чином, аналіз нормативно-правових актів та практики адміністративних судів дозволяє стверджувати, що повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету може бути застосовано лише у випадку наявності сукупності таких фактів:

– відбулося нецільове використання субвенції розпорядником бюджетних коштів або нецільове використання бюджетних коштів їх одержувачем, а не інше

порушення бюджетного законодавства. Чи мало місце нецільове використання бюджетних коштів суд досліджує незалежно від документально встановлених висновків органів бюджетного контролю, для чого може призначити проведення експертизи;

– факт такого правопорушення безпосередньо зафіксований в акті ревізії, який повинен бути складений відповідно до норм законодавства органом, уповноваженим здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства.

Зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) та у разі необхідності з подальшим внесенням змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України (п. 4 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України). У разі необхідності до помісячного розпису асигнувань відповідного бюджету вносяться зміни шляхом збалансованого за місяцями коригування обсягу асигнувань у поточному бюджетному періоді на наступні місяці до внесення відповідних змін у бюджетні призначення державного чи місцевого бюджету.

Нецільове використання бюджетних коштів розпорядниками таких коштів вважається найбільш поширеним порушенням бюджетного законодавства, яке зумовлює застосування цього заходу впливу. Також зменшення бюджетних асигнувань застосовується у разі здійснення:

- видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням;
- здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Бюджетному

кодексу України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік.

Механізм застосування зменшення бюджетних асигнувань передбачає наявність послідовної взаємодії кількох суб'єктів правозастосування. У Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів (затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 17 березня 2011 р. № 255 [127]) вказано, що підставою для зменшення бюджетних асигнувань є протокол про порушення бюджетного законодавства або акт ревізії (в якому зафіксовано факт вчинення розпорядником бюджетних коштів у поточному чи минулих роках одного з порушень бюджетного законодавства). Такі документи складаються органами бюджетного контролю, серед яких найбільшим обсягом повноважень у сфері попередження та виявлення порушень бюджетного законодавства наділені органи Державної аудиторської служби України. Рішення ж про зменшення бюджетних асигнувань головному розпоряднику коштів державного бюджету приймає Міністр фінансів України, головному розпоряднику коштів місцевого бюджету – керівник місцевого фінансового органу, розпоряднику бюджетних коштів нижчого рівня – головний розпорядник коштів відповідного бюджету. За таких умов однією з проблем застосування цього заходу впливу (що підтверджується й судовою практикою [455; 456; 457]) є неналежний рівень взаємодії органів бюджетного контролю та відповідних фінансових органів чи головних розпорядників бюджетних коштів (не реагування останніх на виявлені порушення). Тому є достатньо поширеними випадки, коли місцеві фінансові органи чи головні розпорядники бюджетних коштів всупереч нормативно-правовим приписам необґрунтовано не приймають рішення про зменшення бюджетних асигнувань порушникам бюджетного законодавства [458, с. 197].

Аналіз судової практики дозволяє виокремити й інші проблемні моменти застосування зменшення бюджетних

асигнувань [458, с. 197-198]. У п. 4 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України чітко не зазначено, що зменшення бюджетних асигнувань застосовується лише до розпорядників бюджетних коштів. Вказівка на те, що цей захід впливу «застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктом 24 (стосовно розпорядників бюджетних коштів)» деякими працівниками контролюючих органів тлумачиться буквально й за інші порушення бюджетного законодавства вони застосовують зменшення бюджетних асигнувань і до одержувачів бюджетних коштів. Показовою є справа № 821/4597/14 за позовом Генічеської районної державної лікарні ветеринарної медицини до Державної фінансової інспекції в Херсонській області про визнання протиправним та скасування пункту вимоги про зобов'язання зменшити бюджетні асигнування. Матеріали цієї справи були предметом розгляду судів апеляційної та касаційної інстанцій. В ухвалі Вищого адміністративного суду України від 23 липня 2015 року відзначено, у п. 2 акту ревізії, встановлена наявність в діях позивача порушень, передбачених ч. 4 ст. 13 Бюджетного кодексу України, п. 23 «Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 228 від 28 лютого 2002 року. На адресу позивача відповідачем була направлена вимога «Про усунення порушень», п. 2 якої позивача зобов'язано внести зміни до кошторисів щодо зменшення бюджетних асигнувань в сумі 371 152, 04 грн. Задовольняючи позовні вимоги суди першої та апеляційної інстанцій виходили з того, що чинним законодавством не передбачений такий захід впливу до одержувача бюджетних коштів (яким є позивач), як покладення на нього зобов'язання зменшити бюджетні асигнування, отже, вимога Державної фінансової інспекції у Херсонській області в цій частині не ґрунтується на законі. Колегія суддів Вищого адміністративного суду України погодилася з такими висновками судів першої та апеляційної

інстанцій [459]. Такі ж аргументи були наведені й в ухвалі Вищого адміністративного суду України від 14 липня 2015 року у справі К/800/21184/15 [460].

Крім помилок щодо учасників бюджетного процесу, до яких допустимо застосування зменшення бюджетних асигнувань, трапляються й випадки порушення порядку такого застосування шляхом перекладання на особу, яка порушила бюджетне законодавство, обов'язку ініціювати притягнення себе ж до бюджетно-правової відповідальності. П. 4 та 5 Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів визначають суб'єктів, які ініціюють та застосовують зменшення бюджетних асигнувань. Так, у разі встановлення одного з порушень бюджетного законодавства контролюючий орган протягом десяти робочих днів з дати підписання протоколу про таке порушення або реєстрації акта ревізії, а в разі наявності заперечень (зауважень) до акта ревізії – з дати подання письмового висновку щодо таких заперечень (зауважень) подає до Міністерства фінансів (місцевого фінансового органу, головного розпорядника коштів відповідного бюджету) протокол про порушення бюджетного законодавства або засвідчену підписом керівника контролюючого органу копію акта ревізії, що скріплений печаткою такого органу. У свою чергу Міністр фінансів (керівник місцевого фінансового органу, головний розпорядник коштів відповідного бюджету) протягом п'яти робочих днів після надходження документів приймає рішення про зменшення бюджетних асигнувань у поточному бюджетному періоді розпоряднику бюджетних коштів, який вчинив порушення бюджетного законодавства. На помилковість застосування цього заходу впливу в іншому порядку було звернено увагу в ухвалі Вищого адміністративного суду України у справі К/800/31700/15. У квітні 2015 року Херсонська обласна фітосанітарна лабораторія звернулася до суду з позовом до органу державного фінансового контролю, в якому просила визнання

неправомірним та таким, що не підлягає виконанню п. 2 вимоги від 7 жовтня 2014 року про ініціювання перед Державною ветеринарною та фітосанітарною службою України зменшення бюджетних асигнувань на суму 261333,57 грн. Вищий адміністративний суд України погодився з висновками судів першої і апеляційної інстанцій про наявність підстав задоволення позовних вимог і відзначив, що правовими нормами не передбачено можливості ініціювання позивачем перед Державною ветеринарною та фітосанітарною службою України зменшення бюджетних асигнувань суб'єктом, який вчинив порушення бюджетного законодавства. Позивач не є тією особою, до якої можуть бути звернуті вимоги щодо вирішення питання про зменшення бюджетних асигнувань. Орган державного фінансового контролю, зобов'язуючи позивача ініціювання питання про зменшення йому бюджетних асигнувань, фактично вимагає від нього вчинення дій, які є виключною компетенцією головного розпорядника коштів державного бюджету [461].

Суди визнають протиправними рішення про застосування зменшення бюджетних асигнувань також у випадках відсутності порушення бюджетного законодавства та недотримання вимог щодо відповідності видатків, за якими встановлено порушення бюджетного законодавства, видаткам, за якими застосовано зменшення бюджетних асигнувань. Відсутність порушень бюджетного законодавства, за які Бюджетним кодексом України передбачено застосування зменшення бюджетних асигнувань, стало підставою скасування відповідних рішень органів фінансового контролю у низці адміністративних справ [462;463;464].

У п. 8 Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів передбачено, що рішення про зменшення бюджетних асигнувань приймається за кодами економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету та відповідною бюджетною програмою (кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування

місцевих бюджетів), за якими встановлено порушення бюджетного законодавства (крім бюджетних асигнувань за захищеними видатками відповідного бюджету). І лише у разі встановлення фактів вчинення порушень бюджетного законодавства за захищеними видатками бюджету, а також, якщо на момент прийняття рішення про зменшення бюджетних асигнувань обсяг невикористаних бюджетних асигнувань за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету та бюджетною програмою (кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів) недостатній для зменшення бюджетних асигнувань, рішення про зменшення бюджетних асигнувань приймається за іншими кодами економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету за такою чи іншою бюджетною програмою. Зважаючи на ці нормативні приписи, Вінницький апеляційний адміністративний суд в ухвалі від 5 травня 2015 року у справі № 802/458/14-а відзначив, що спосіб усунення порушень, викладений відповідачем (органом державного фінансового контролю) у вимозі, є необґрунтованим. Оскільки посилаючись на незаконність використання позивачем коштів спеціального фонду, відповідач вимагає ініціювати зменшення бюджетних асигнувань по загальному фонду за іншим КПКВ – 1003020 «Участь внутрішніх військ в охороні громадського порядку та боротьбі зі злочинністю, охоронна арештованих, засуджених та охорона особливо важливих об’єктів» [465].

Таким чином, проведений аналіз нормативно-правових актів та судової практики вирішення адміністративними судами справ про оскарження застосування зменшення бюджетних асигнувань дозволяє виокремити певні типові помилки під час реалізації цього заходу впливу за порушення бюджетного законодавства. Органам бюджетного контролю, які ініціюють зменшення бюджетних асигнувань, а також суб’єктам прийняття рішення про застосування цього заходу впливу необхідно, передусім, враховувати вимоги щодо:

– правового статусу учасників бюджетного процесу, до яких можливе застосування зменшення бюджетних асигнувань (лише розпорядники бюджетних коштів);

– недопустимості перекладання на особу, яка порушила бюджетне законодавство, обов'язку ініціювати притягнення себе ж до бюджетно-правової відповідальності;

– відповідності видатків, за якими встановлено порушення бюджетного законодавства, видаткам, за якими застосовано зменшення бюджетних асигнувань [466, с. 199].

Безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів як захід впливу застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене п. 28 ч. 1 ст. 116 БК України – здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до БК України мають проводитися з іншого бюджету.

Безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів передбачає стягнення органами Державної казначейської служби України коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету, в тому числі і за рахунок зменшення обсягу трансфертів (дотації вирівнювання) місцевим бюджетам на відповідну суму, у порядку встановленому Кабінетом Міністрів України.

Рішення щодо застосування безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів приймає Міністр фінансів шляхом:

– стягнення коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету;

– зменшення обсягу трансфертів (дотації вирівнювання) місцевим бюджетам на відповідну суму [128].

Процесуальні питання застосування цього виду заходу впливу врегульовані Порядком безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів, витрачених на здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають проводитися з

іншого бюджету (затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 26 березня 2003 р. №386) [128].

Зупинення дії рішення про місцевий бюджет як захід впливу застосовується за прийняття рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог БК України чи закону про Державний бюджет України (в тому числі щодо складання бюджету в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів).

Щодо зупинення дії рішення про місцевий бюджет слід звернутися до статті 122 БК України. У разі порушення вимог БК України та закону про Державний бюджет України щодо складання відповідного бюджету в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, Кабінету Міністрів України надається право протягом місяця з дня набрання чинності рішенням про бюджет Автономної Республіки Крим, обласний бюджет, бюджети міст Києва та Севастополя звернутися до суду з одночасним клопотанням про невідкладне зупинення дії рішення про відповідний місцевий бюджет до закінчення судового розгляду справи. Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації наступного дня після підписання Головою Верховної Ради Автономної Республіки Крим чи відповідної місцевої ради рішення про місцевий бюджет або внесення до нього змін надсилають його Міністерству фінансів України.

У разі порушення вимог щодо складання бюджету згідно із БК України та законом про Державний бюджет України в частині міжбюджетних трансфертів Голові Ради міністрів Автономної Республіки Крим, голові обласної, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій надається право протягом місяця з дня набрання чинності рішенням про районний бюджет, бюджет місцевого

самоврядування звернутися до суду з одночасним клопотанням про невідкладне зупинення дії рішення про відповідний місцевий бюджет до закінчення судового розгляду справи. Районні державні адміністрації до запровадження інституту представника Президента України, виконавчі органи сільських, селищних, міських, районних у містах Києві та Севастополі рад наступного дня після підписання керівником відповідної місцевої ради рішення про місцевий бюджет або внесення до нього змін надсилають його Раді міністрів Автономної Республіки Крим, обласним, Київській та Севастопольській міським державним адміністраціям.

У разі зупинення рішення про місцевий бюджет витрати місцевого бюджету здійснюються у порядку, визначеному статтею 79 БК України, тобто за правилами, передбаченими для випадків несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет. За таких умов Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцева державна адміністрація або виконавчий орган місцевої ради мають право здійснювати витрати місцевого бюджету лише на цілі, визначені у рішенні про місцевий бюджет на попередній бюджетний період та одночасно передбачені у проекті рішення про місцевий бюджет на наступний бюджетний період, схваленому Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевою державною адміністрацією чи виконавчим органом місцевої ради та поданому на розгляд Верховної Ради Автономної Республіки Крим або відповідної місцевої ради. При цьому щомісячні бюджетні асигнування місцевого бюджету сумарно не можуть перевищувати 1/12 обсягу бюджетних призначень, встановлених рішенням про місцевий бюджет на попередній бюджетний період (крім випадків, передбачених бюджетним законодавством). До прийняття рішення про місцевий бюджет на поточний бюджетний період забороняється здійснювати капітальні видатки і надавати кредити з бюджету (крім випадків, пов’язаних із виділенням коштів з резервного фонду відповідного бюджету та проведенням видатків за рахунок

трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам), а також здійснювати місцеві запозичення та надавати місцеві гарантії.

Загалом, суть застосування цього заходу впливу зводиться до того, що порушення вимог щодо складання місцевих бюджетів в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, дає право суб'єкту бюджетного процесу вищого рівня протягом одного місяця з дня набрання чинності рішенням про відповідний місцевий бюджет звернутися до суду з одночасним клопотанням про невідкладне зупинення дії рішення про відповідний місцевий бюджет до закінчення судового розгляду справи.

Це право учасника бюджетного процесу вищого рівня гарантоване кореспондуючим йому обов'язком учасника бюджетного процесу нижчого рівня наступного дня після підписання рішення про місцевий бюджет або внесення до нього змін надсилати його суб'єкту бюджетного процесу вищого рівня. Реалізація цього механізму контролю за дотриманням бюджетного законодавства і фінансової дисципліни суб'єктів бюджетного процесу може призводити до зупинення рішення про відповідний місцевий бюджет [467, с. 123].

За своєю суттю такий захід впливу схожий на один із заходів забезпечення адміністративного позову, передбачений статтею 151 Кодексу адміністративного судочинства України [294] – зупинення дії індивідуального акта або нормативно-правового акта. Тому слід підтримати думку А. О. Монаєнка, що зупинення дії рішення про місцевий бюджет не має наслідком застосування штрафу та/чи пені, а лише може забезпечувати застосування інших заходів юридичної відповідальності, хоча і впливає на економічний стан правопорушника [16, с. 160]. Таким чином, зупинення дії рішення про місцевий бюджет як захід впливу виконує,

передусім, забезпечувальну функцію фінансово-правової відповідальності. Уся діяльність зі зупинення дії рішення про місцевий бюджет відбувається у межах адміністративного судочинства під час розгляду спору щодо протиправності рішення про місцевий бюджет у частині міжбюджетних трансфертів, тому доцільним є розгляд цього заходу як заходу забезпечення позову в порядку статті 151 Кодексу адміністративного судочинства України, а не як заходу впливу за порушення бюджетного законодавства з відповідним внесенням змін до Бюджетного кодексу України.

Застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства має за основну правовідновлювальну (компенсаційну) мету – усунути порушення бюджетного законодавства та відновити порушені права держави чи територіальної громади; а різняться вони лише тим, чи здійснює усунення учасник бюджетного процесу самостійно, чи це здійснюють суб'єкти протидії порушенням бюджетного законодавства. З огляду на це заходи впливу, які за своїм змістом усі належать до правовідновлювальних, доцільно поділити на:

– заходи стимулювання до усунення порушень (стимулюючі) – попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, зупинення операцій з бюджетними коштами, призупинення бюджетних асигнувань;

– заходи примусового стягнення (майнові) – зменшення бюджетних асигнувань, повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету, безспірне вилучення коштів із місцевих бюджетів.

Водночас, більшість цих заходів впливу мають попереджувальну спрямованість, однак серед них найбільшим профілактичним потенціалом вирізняється попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства. Треба зазначити, що застосування цього заходу впливу належного

нормативно-правового регулювання не отримало, що не сприяє ефективності правозастосовної практики й обумовлює доцільність внесення змін та доповнень до чинного законодавства.

3.1.2 Провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства

В умовах децентралізації бюджетної системи, розвитку міжбюджетних відносин і впливу політичних чинників на бюджетний процес суттєво підвищується рівень вимог до процедури розгляду бюджетних порушень [134, с. 206]. Процесуальний порядок застосування до суб'єкта бюджетного правопорушення заходів публічного державного примусу вважають одним із необхідних елементів дефініції «бюджетна відповідальність» [435, с. 77], встановлений законом порядок застосування розглядають як одну із особливостей бюджетно-правових санкцій [468, с. 50], специфічну процесуальну форму реалізації бюджетної відповідальності аналізують як критерій розмежування бюджетної та інших видів фінансової відповідальності [13, с. 448].

Проте у більшості наукових досліджень лише ставиться проблема необхідності ґрунтовного аналізу процесуальних аспектів притягнення до відповідальності за порушення бюджетного законодавства [18, 192; 437, с. 88-90]. Також відзначається й недостатня урегульованість на законодавчому рівні питань процесуального забезпечення застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. На думку А. О. Монаєнка характерною ознакою будь-якого виду відповідальності є наявність спеціального процесуального порядку застосування заходів державного примусу. У зв'язку з цим він вважає важливим недоліком відсутність у чинному Бюджетному кодексі України порядку притягнення до відповідальності за порушення бюджетного законодавства [16, с. 162]. О. П. Гетманець також вказує на

нормативно-правову неврегульованість процедури застосування фінансових заходів за бюджетні правопорушення [469, с. 37] та пропонує вважати визначення механізму притягнення до фінансово-правової відповідальності за наслідками ревізій та перевірок на підставі встановленого в акті ревізії (перевірки) або в протоколі про бюджетне правопорушення виду бюджетного правопорушення одним із важливих напрямків удосконалення організаційно-правового забезпечення бюджетного контролю [134, с. 209].

Уперше у вітчизняній фінансово-правовій науці теоретичні аспекти та певні практичні проблеми правоохоронних бюджетно-правових проваджень були викладені у роботах Н. Я. Якимчук [470; 471], яка вважає, що провадження у справах про бюджетні правопорушення – це правовий інститут бюджетного права, що містить процесуальні норми, які регулюють відносини, що виникають на підставі вчинення бюджетного правопорушення, забезпечують вирішення справ, а також попередження бюджетних правопорушень. До основних його ознак належать: спеціальні органи, наділені повноваженнями фіксувати бюджетний проступок, розглядати справи про бюджетні правопорушення, специфіка актів, якими оформлюється процесуальна діяльність (протокол про бюджетне правопорушення, акт ревізії), особлива процедура їх оформлення [471, с. 30].

Провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства як і будь-яке деліктне провадження, складається із «кількох фаз розвитку, що змінюють одна одну, і традиційно позначаються терміном «стадія» [472, с. 196]. Стадії ж складаються із сукупності окремих процесуальних дій, що мають відносну самостійність та завершеність, – етапів. Досліджуючи адміністративно-процесуальні категорії, О. В. Кузьменко відзначила, що стадії «можна збільшувати, можна подрібнити на окремі дії, визначати основними чи допоміжними, по-різному називати.

Принципово важливим є те, що стадії мають повно і точно відображати саму процедуру провадження, ті окремі дії чи операції, що здійснюються у процесі реалізації адміністративно-правових норм» [473, с. 281]. Зазначене твердження повною мірою стосується і стадій проваджень щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

Н. Я. Якимчук вважає, що провадження у справах про бюджетні правопорушення складається з таких стадій: 1) порушення справи про бюджетне правопорушення; 2) розгляд справи і винесення рішення у ній; 3) виконання рішення про притягнення до бюджетно-правової відповідальності; 4) перегляд (скасування) рішення про притягнення до бюджетно-правової відповідальності (факультативна стадія) [470, с. 74]. На нашу думку, доцільним є використання поняття «бюджетний проступок», а не «бюджетне правопорушення», оскільки мова йде про провадження у справах не про усі бюджетні правопорушення (кримінальні, адміністративні тощо), а про порушення бюджетного законодавства, за які застосовуються заходи впливу, передбачені БК України. Спірними є й назви третьої та четвертої стадій щодо використання поняття «притягнення до бюджетно-правової відповідальності». До формування цілісного інституту бюджетно-деліктного права із законодавчим закріпленням або поняття «бюджетно-правова (бюджетна) відповідальність», або (та) «бюджетно-правовий примус» (чи іншої дефініції) доцільним є використання законодавчо визначеного поняття «заходи впливу за порушення бюджетного законодавства», що слугуватиме, передусім, виконанню завдань правозастосовної діяльності. Крім того, першу стадію провадження доцільно назвати «розслідування справи про бюджетний проступок», оскільки на цій стадії крім порушення справи відбуваються й інші процесуальні дії – встановлення фактичних обставин, процесуальне оформлення результатів розслідування,

направлення матеріалів для розгляду уповноваженому суб'єкту, які важко вважати такими, що відбуваються підчас порушення справи. Таким чином, провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства складається з таких стадій:

1) розслідування справи про бюджетний проступок;

2) розгляд справи і винесення рішення у ній;

3) виконання рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства;

4) перегляд (скасування) рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (факультативна стадія).

Аналіз цих стадій провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства буде базуватися, передусім, на нормативно-правових актах, що регулюють застосування зупинення операцій з бюджетними коштами, призупинення бюджетних асигнувань, зменшення бюджетних асигнувань, повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету та безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів. Зупинення дії рішення про місцевий бюджет хоча й визнаний у БК України як захід впливу за порушення бюджетного законодавства, однак за своїми ознаками належить до заходів забезпечення адміністративного позову, застосовується він за рішенням адміністративного суду в порядку адміністративного судочинства. Це зумовлює недоцільність здійснення його характеристики з точки зору бюджетно-деліктного провадження.

Інший захід впливу – попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства є настільки універсальним, наскільки і невизначеним на нормативно-правовому рівні. Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства виноситься з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства. Ні форми попередження, ні форми вимоги на рівні закону чи

підзаконного нормативно-правового акту, який би регулював діяльність хоча б більшості органів бюджетного контролю не визначена. Ця ситуація зумовлює необхідність деталізації процесуальних аспектів застосування цього заходу впливу та уніфікації форм вимоги про усунення порушення бюджетного законодавства. Крім того, проблемним є й питання щодо строків застосування попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства, оскільки воно «на нормативно-правовому рівні належного регулювання не отримало» [474, с. 122-123].

Невизначеність цих питань не сприяє підвищенню ефективності правозастосовної діяльності суб'єктів бюджетного контролю, передусім головних розпорядників, органів Державної аудиторської служби України та Державної казначейської служби України. Щодо останнього суб'єкта бюджетного контролю, то окремі матеріальні та процесуальні аспекти винесення попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства викладені в Методичних рекомендацій щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Так, у п. 2.4. цих рекомендацій вказано, що у день виявлення факту порушення бюджетного законодавства або не пізніше наступного робочого дня посадова особа органу Державної казначейської служби складає у довільній письмовій формі попередження, у якому зазначаються суть порушення бюджетного законодавства та термін його усунення, посилання на норми нормативно-правових актів, які порушено та є підставою для складання попередження та інші реквізити.

Попередження складається, візується та реєструється посадовою особою органу Державної казначейської служби, яка виявила факт порушення бюджетного законодавства, та підписується керівником (заступником керівника) цього органу. У разі неусунення порушення бюджетного законодавства у термін, встановлений у попередженні,

посадовою особою органу Державної казначейської служби складається протокол про порушення бюджетного законодавства у двох примірниках [141]. Інші процесуальні аспекти у цьому нормативно-правовому акті не розкрито.

Початковим етапом стадії розслідування справи про бюджетний проступок у провадженнях про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства є порушення справи. На цьому етапі відповідними суб'єктами встановлюються конкретні порушення бюджетного законодавства, передбачені статтею 116 БК України. Порушення справи про бюджетний проступок відбувається шляхом складання протоколу про порушення бюджетного законодавства або акта ревізії, в якому зафіксовано відповідне правопорушення. Тобто протокол про порушення бюджетного законодавства або акт ревізії, в якому зафіксовано відповідне правопорушення, є першим офіційним документом у провадженні, що дає змогу вважати складення такого документу порушенням справи про бюджетний проступок. Винятками із загального правила про можливість зафіксувати порушення або в акті ревізії, або в протоколі про порушення бюджетного законодавства є: застосування зупинення дії рішення про місцевий бюджет – у зв'язку із специфікою цього заходу законодавство не передбачає складення ні одного, ні іншого документа; повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету. В останньому випадку відповідно до Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22 грудня 2010 р. № 1163 [129] підставою застосування цього заходу є лише акт ревізії. Тому порушенням провадження щодо застосування повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету слід вважати складання акту ревізії.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 15 листопада 2010 року №1370 «Про затвердження Порядку складання Протоколу про порушення бюджетного

законодавства та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства» [39] протокол про порушення бюджетного законодавства – це документ, яким засвідчується факт порушення учасниками бюджетного процесу встановлених БК України чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання. Протокол складається посадовими особами Міністерства фінансів України, органів Державної казначейської служби України, органів Державної аудиторської служби України, місцевих фінансових органів, у тому числі Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, які згідно із законодавством уповноважені здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства.

У протоколі про порушення бюджетного законодавства зазначаються: дата і місце його складання; посада, прізвище, ім'я, по батькові посадової особи, яка склала протокол; відомості про учасника бюджетного процесу, яким учинене порушення бюджетного законодавства (повне найменування, місцезнаходження, інші реквізити – номер рахунка в банку чи в органі Державної казначейської служби України тощо; його підпорядкованість; прізвище, ім'я, по батькові керівника; вид бюджету); час учинення і суть порушення бюджетного законодавства із зазначенням положень законодавчих або інших нормативно-правових актів, які було порушено; пояснення керівника (або посадової особи, яка виконує його обов'язки) органу, установи, організації, підприємства, де вчинене порушення бюджетного законодавства; додаток до протоколу (перелік копій документів та інших матеріалів, що засвідчують факт порушення бюджетного законодавства). Якщо внаслідок порушення бюджетного законодавства заподіяно матеріальну шкоду або завдані збитки відповідному бюджету, то про це також зазначається в протоколі.

Відповідно до п. 3 постанови Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550 «Про затвердження

Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами» [70] акт ревізії – документ, що складається особами, які проводили ревізію, фіксує факт її проведення та результати; заперечення, зауваження до акта ревізії (за їх наявності) та висновки на них є невід'ємною частиною акта. Правове значення акту ревізії важко переоцінити, «адже він підлягає реалізації, отже відомості, що містяться в ньому мають бути достовірними, а висновки обґрунтованими, документально підтвердженими та відображати реальний стан справ на підконтрольному суб'єкті» [234, с. 231]. В акті ревізії обов'язково відображаються встановлені факти порушень законодавства (назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативно-правового акта), розмір матеріальної шкоди (збитків), посадові (службові) особи, внаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства та завдано матеріальної шкоди (збитків). Окремі науковці в документі, який складається за наслідками ревізії, крім визначення виду бюджетного правопорушення та обсягу бюджетних коштів, які охоплені бюджетним правопорушенням, також пропонують вказувати заходи стягнення за таке правопорушення [469, с. 37-38]. Зазначення в акті ревізії заходів впливу за порушення бюджетного законодавства не відповідатиме п. 35 Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами (визначає які саме відомості містить акт ревізії), а також не матиме практичного значення, оскільки нормативно-правовими актами передбачено прийняття рішення про застосування відповідного заходу впливу окремим процесуальним документом. Крім того, таке зазначення не сприятиме чіткості виокремлення стадій провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

Сутність етапу встановлення фактичних обставин у справі полягає у провадженні дій, спрямованих на збирання

доказів, що підтверджують або спростовують вчинення проступку. Фактичні обставини можуть бути встановлені у різний спосіб, але в межах компетенції. Всі встановлені обставини фіксуються у відповідних процесуальних документах на етапі процесуального оформлення результатів розслідування.

Крім протоколу про порушення бюджетного законодавства або ж акту ревізії оформляються додані документи, які поділяються на дві групи: 1) ті, що засвідчують факт бюджетного проступку; 2) ті, що засвідчують виявлення факту бюджетного проступку і складаються разом із протоколом про порушення бюджетного законодавства або актом ревізії (пояснення, висновки, акти перевірок, довідки про перевірку) [470, с. 74]. До другої групи документів належать пропозиції щодо призупинення бюджетних асигнувань, висновок щодо необхідності застосування безспірного вилучення коштів з місцевого бюджету, довідка про порушення бюджетного законодавства (подається разом з копією акта ревізії для застосування зменшення бюджетних асигнувань відповідно до п. 4 Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів [127]).

Завершується перша стадія провадження у справах про бюджетні проступки направленням протоколу або акта ревізії та всіх доданих до них матеріалів розслідування на розгляд органу (посадовій особі), уповноваженого розглядати відповідну категорію справ про порушення бюджетного законодавства.

Протокол складається у двох примірниках, підписується посадовою особою, яка його склала, та керівником органу, посадовою особою якого складено протокол. Перший примірник протоколу залишається в органі, посадова особа якого склала протокол, другий передається на строк до двох робочих днів з дня отримання для викладу пояснень та підписання керівником органу, установи, організації, підприємства, де вчинене порушення бюджетного законодавства. У разі відмови від підписання протоколу

керівник суб'єкта, де вчинене порушення бюджетного законодавства, зобов'язаний подати пояснення і зауваження щодо змісту протоколу, а також викласти мотиви своєї відмови від його підписання, що додаються до протоколу. У такому разі посадова особа, яка склала протокол, робить у ньому запис про таку відмову після повернення протоколу. У разі неповернення другого примірника протоколу у першому примірнику протоколу посадова особа, яка його склала, робить відповідний запис.

Оригінал другого примірника протоколу після його повернення або першого примірника у разі неповернення оригіналу другого протягом трьох робочих днів передається до органу, уповноваженого приймати рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства [39].

Особливих вимог щодо направлення протоколу або акта ревізії та змісту доданих до них матеріалів розслідування на розгляд уповноваженому суб'єкту у провадженні щодо застосування більшості заходів впливу за порушення бюджетного законодавства на рівні нормативно-правових актів не передбачено. Лише у випадку призупинення бюджетних асигнувань, крім протоколу про порушення бюджетного законодавства або акту ревізії, надсилаються пропозиції, які відповідно до 5 Порядку призупинення бюджетних асигнувань повинні містити код та назву програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або код та назву програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, за якими пропонується призупинити бюджетні асигнування. Разом з пропозиціями необхідно подати копію плану асигнувань розпорядника бюджетних коштів, яким порушено бюджетне законодавство, та копії довідок про внесення змін до нього [77].

Розгляд справи про бюджетний проступок і винесення рішення у справі є другою стадію, в ході якої надається юридична оцінка зібраної інформації; повно та всебічно досліджуються матеріали справи з метою встановлення

об'єктивної істини, ухвалюється конкретне рішення. Ця стадія складається з таких етапів: а) підготовка справи до розгляду; б) безпосередньо розгляд справи; в) прийняття рішення; г) доведення рішення до відома [470, с. 74].

Під час підготовки справи до розгляду перевіряється чи належить до компетенції цього суб'єкта владних повноважень розгляд відповідних матеріалів, чи у справі наявні усі необхідні документи, а також чи правильно вони складені. Безпосередній розгляд справи здійснюється, як правило, без виклику представників контролюючого органу та підконтрольної установи [475, с. 265].

Рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства приймається за наявними у справі матеріалами. Ч. 1 ст. 118 БК України надає повноваження щодо застосування попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства усім органам бюджетного контролю – учасникам бюджетного процесу, уповноваженими БК України на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства. А відповідно до ч. 2 статті 118 БК України рішення про застосування інших заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (крім зупинення дії рішення про місцевий бюджет) приймається Міністерством фінансів України, органами Державної казначейської служби України, органами Державної аудиторської служби України, місцевими фінансовими органами, головними розпорядниками бюджетних коштів у межах встановлених їм повноважень. Відповідно до встановлених нормативно-правовими актами повноважень рішення про застосування:

– зупинення операцій з бюджетними коштами можуть приймати усі вищенаведені органи;

– призупинення бюджетних асигнувань – Міністр фінансів України, Міністр фінансів Автономної Республіки Крим, керівник місцевого фінансового органу;

– зменшення бюджетних асигнувань – Міністр фінансів України – головному розпоряднику коштів державного бюджету, керівник місцевого фінансового органу – головному розпоряднику коштів місцевого бюджету, головний розпорядник коштів відповідного бюджету – розпоряднику бюджетних коштів нижчого рівня;

– повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету – органи Державної аудиторської служби;

– безспірного вилучення коштів – Міністерство фінансів України.

Щодо застосування повернення бюджетних коштів, то органи Державної аудиторської служби безпосередньо в Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання [129] не зазначені. У п. 3 Порядку повернення бюджетних коштів уповноваженим суб'єктом на прийняття рішення та складення вимоги про повернення коштів визначений контролюючий орган, який відповідно до п. 2 цього Порядку є органом, уповноваженим здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства і який склав акт ревізії – орган Державної аудиторської служби. Тобто повноваження щодо розгляду справи про бюджетний проступок і винесення рішення про повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету надано органам Держаудитслужби.

Розгляд справи про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства повинно відбуватися з чітким дотриманням вимог матеріальних і процесуальних нормативних приписів. Серед цих вимог важливу роль відіграють вимоги щодо строків прийняття рішення про застосування відповідного заходу впливу. Адже бюджетно-деліктне провадження, як і будь-яке юрисдикційне провадження, характеризується використанням процесуальних строків. При цьому вважається, що у складі такого провадження строки слугують одним із правових способів зміцнення процесуальної дисципліни [476, с. 420].

Питання щодо строків винесення попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та застосування призупинення бюджетних асигнувань на нормативно-правовому рівні належного регулювання не отримали. Що ж до строків прийняття рішення про застосування інших заходів впливу, а також строків, протягом яких уповноважений суб'єкт наділений правом прийняти це рішення, то вони у певній мірі визначені як на законодавчому, так і підзаконному рівні.

Підставою для застосування заходів впливу є протокол про порушення бюджетного законодавства або акт ревізії, в якому зафіксовано факт вчинення розпорядником бюджетних коштів у поточному чи минулих роках одного з порушень бюджетного законодавства. Отримання одного з цих документів вважається юридичним фактом, який зумовлює початок перебігу строків прийняття рішення про застосування відповідного заходу впливу. П. 2 Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами [76] передбачено, що розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами уповноважений орган приймає протягом трьох робочих днів з дня надходження протоколу про порушення бюджетного законодавства (акту ревізії).

У п. 4 та 5 Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів [127] визначено строки ініціювання та прийняття рішення про зменшення бюджетних асигнувань. Так, у разі встановлення одного з порушень бюджетного законодавства контролюючий орган протягом десяти робочих днів з дати підписання протоколу про таке порушення або реєстрації акта ревізії, а в разі наявності заперечень (зауважень) до акта ревізії – з дати подання письмового висновку щодо таких заперечень (зауважень) подає до Міністерства фінансів (місцевого фінансового органу, головного розпорядника коштів відповідного бюджету) протокол про порушення бюджетного законодавства або

засвідчену підписом керівника контролюючого органу копію акта ревізії, що скріплений печаткою такого органу. У свою чергу Міністр фінансів (керівник місцевого фінансового органу, головний розпорядник коштів відповідного бюджету) протягом п'яти робочих днів після надходження документів приймає рішення про зменшення бюджетних асигнувань у поточному бюджетному періоді розпоряднику бюджетних коштів, який вчинив порушення бюджетного законодавства.

Процесуальні питання призупинення бюджетних асигнувань регламентуються Порядком призупинення бюджетних асигнувань [77]. Однак цей нормативно-правовий акт не містить вимог щодо строків прийняття рішення про застосування такого заходу впливу.

Таким чином, на нормативно-правовому рівні відсутні приписи щодо строків розгляду і прийняття рішення про застосування призупинення бюджетних асигнувань та попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства. Що ж до строків застосування зупинення операцій з бюджетними коштами та зменшення бюджетних асигнувань, то в одному випадку встановлено строк три робочі дні з дня надходження протоколу про порушення бюджетного законодавства, а в іншому п'ять робочих днів. Такий стан нормативно-правового регулювання не сприяє ефективному застосуванню до розпорядників бюджетних коштів заходів впливу за порушення бюджетного законодавства [474, с. 124].

Строки, протягом яких уповноважений суб'єкт наділений правом застосувати заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, окреслені і в Бюджетному кодексі України, і в підзаконних нормативно-правових актах. Відповідно до ч. 2 ст. 120 БК України зупинення операцій з бюджетними коштами можливе у межах поточного бюджетного періоду, якщо інше не передбачено законом. Призупинення бюджетних асигнувань передбачає припинення

повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду (п. 3 ч. 1 ст. 117 БК України), а зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду (п. 3 ч. 1 ст. 117 БК України). Тобто строк, протягом якого уповноважений суб'єкт наділений правом прийняти рішення про застосування цих заходів впливу, обмежений поточним бюджетним періодом. У зв'язку з цим В. Д. Чернадчук небезпідставно вважає, що обмежений період застосування є однією з основних ознак відповідальності за порушення бюджетного законодавства [477, с. 46].

У судовій практиці існують непоодинокі випадки оскарження застосування зупинення операцій з бюджетними коштами у зв'язку з недотримання правозастосовними суб'єктами вимог щодо строків прийняття рішення. У постанові Сумського окружного адміністративного суду від 6 травня 2015 року у справі №818/1249/15 відзначено, що позивач вважає розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами протиправними, оскільки вони були йому вручені з порушенням встановленого строку для їх прийняття (а саме протягом трьох робочих днів з дня надходження акту ревізії). Зокрема, акт ревізії від 08.05.2014 року був наданий позивачу 08.05.2014 року, а розпорядження про зупинення операцій на рахунках за порушення, зазначені в акті ревізії, було прийнято 25.03.2015 року. Крім порушення трьохденного строку прийняття відповідного розпорядження, позивачем було відзначено й порушення строків, протягом яких може бути застосовано зупинення операцій з бюджетними коштами. Задовольняючи позовні вимоги, суд погодився із доводами позивача щодо недотримання відповідачем строків винесення (несвоєчасності прийняття) розпоряджень про зупинення операцій з

бюджетними коштами [478]. Порушення строків прийняття розпорядження відзначено й в інших судових рішеннях [479].

Загалом, аналіз судової практики дозволяє стверджувати, що недотримання уповноваженими суб'єктами (передусім, органами Державної аудиторської служби) строків, протягом яких може бути застосовано зупинення операцій з бюджетними коштами, останнім часом стало типовим порушенням у провадженні щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. У п. 14 Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами передбачено, що відновлення операцій з бюджетними коштами не позбавляє уповноважені органи права повторного застосування такого заходу впливу за порушення вимог бюджетного законодавства, як зупинення операцій з бюджетними коштами, до тих же розпорядників та (або) одержувачів у разі неусунення або вчинення зазначених порушень у подальшому. Тобто уповноважені суб'єкти можуть зупиняти операції з бюджетними коштами стільки разів, скільки необхідно для того, щоб порушник усунув виявлені порушення бюджетного законодавства. Однак таке право обмежено на законодавчому рівні межами поточного бюджетного періоду. Тому якщо порушення не усунено до кінця бюджетного періоду (31 грудня року) органи бюджетного контролю з метою примусити усунути таке порушення не можуть застосовувати зупинення операцій з бюджетними коштами у наступному бюджетному періоді.

Якщо ж таке рішення контролюючими органами прийнято, то суди відзначають, що «розпорядження уповноважені органи мають право приймати лише в межах того бюджетного періоду, в якому виявлені порушення» [480], «оскаржувані розпорядження винесені поза межами бюджетного періоду, що є порушенням ст.120 Бюджетного кодексу України» [478], і як наслідок скасовують рішення про застосування зупинення операцій з бюджетними коштами [474, с. 126].

Порушники бюджетного законодавства практично не оскаржують до адміністративних судів застосування призупинення чи зменшення бюджетних асигнувань у зв'язку з недотриманням правозастосовними суб'єктами вимог щодо строків прийняття рішення. Це дозволяє припустити, що Міністр фінансів України, Міністр фінансів Автономної Республіки Крим, керівники місцевих фінансових органів, головні розпорядники, приймають такі рішення в межах бюджетного періоду, в якому виявлені порушення бюджетного законодавства. Щодо призупинення бюджетних асигнувань дотриманню вимог про строки сприяє механізм виконання цього заходу впливу. Адже, рішення про призупинення бюджетних асигнувань є підставою для внесення змін до помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету (плану асигнувань із загального фонду бюджету відповідного розпорядника бюджетних коштів) шляхом перенесення бюджетних асигнувань на наступні періоди (п. 6 Порядку призупинення бюджетних асигнувань). Очевидно, що перенести бюджетні асигнування на наступний бюджетний період (календарний рік), коли на цей період взагалі ще не визначено обсягу асигнувань, неможливо.

А щодо зменшення бюджетних асигнувань, то існує нормативний припис, відповідно до якого недостатність невикористаних бюджетних асигнувань у поточному році за бюджетними програмами у цілому для зменшення бюджетних асигнувань є підставою для перегляду Міністром фінансів (керівником місцевого фінансового органу, головним розпорядником коштів відповідного бюджету) обсягів бюджетних асигнувань відповідному розпоряднику бюджетних коштів на наступні бюджетні періоди в сторону зменшення планових граничних обсягів видатків та надання кредитів (п. 8 Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів). Тому правозастосовні органи вимагають вжити заходи щодо зменшення бюджетних асигнувань на відповідну суму, а в разі недостатності

невикористаних бюджетних асигнувань врахувати обсяг бюджетних асигнувань на наступні бюджетні періоди в сторону зменшення планових граничних обсягів видатків на цю суму [481;482].

Таким чином, на нормативно-правовому рівні строки прийняття рішення про застосування до розпорядників бюджетних коштів одних заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення та призупинення бюджетних асигнувань) узагалі не визначені, інших (зупинення операцій з бюджетними коштами та зменшення бюджетних асигнувань) безпідставно різняться. Доцільним є уніфікувати зазначені строки, внісши до БК України норму такого змісту: «Рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, визначених пунктами 1–4 частини першої статті 117 цього Кодексу, приймається протягом трьох робочих днів після надходження протоколу про порушення бюджетного законодавства або акта ревізії та доданих до них матеріалів».

Строки, протягом яких уповноважений суб’єкт наділений правом прийняти рішення про застосування до розпорядників бюджетних коштів заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (крім попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення), на рівні норм Бюджетного кодексу України обмежені поточним бюджетним періодом. Недотримання цієї вимоги є підставою для винесення адміністративними судами рішень про скасування розпоряджень про застосування заходів впливу, зокрема застосування зупинення операцій з бюджетними коштами [474, с. 127-128].

Розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами складається в чотирьох примірниках (у разі, коли його прийнято органом Державної казначейської служби, – у

трьох), які мають однакову юридичну силу, підписується керівником уповноваженого органу або його заступником, засвідчується печаткою та реєструється в уповноваженому органі. Один примірник такого розпорядження залишається в уповноваженому органі, по одному примірнику не пізніше робочого дня, що настає за днем його реєстрації уповноваженим органом, рекомендованим листом з повідомленням про вручення або подається особисто під розписку уповноваженій особі: органу Державної казначейської служби, у якому відкрито рахунки розпорядника та (або) одержувача, що порушив вимоги бюджетного законодавства; розпорядника та (або) одержувача, що порушив вимоги бюджетного законодавства; відповідного розпорядника бюджетних коштів вищого рівня або фінансового органу (у разі зупинення операцій з коштами місцевого бюджету) [76].

Рішення про призупинення бюджетних асигнувань складається у п’яти примірниках – один оригінал і чотири копії. Таке рішення є підставою для внесення змін до помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету (плану асигнувань із загального фонду бюджету відповідного розпорядника бюджетних коштів) шляхом перенесення бюджетних асигнувань на наступні періоди. Оригінал рішення про призупинення бюджетних асигнувань залишається органові, який його прийняв, для внесення змін до помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету. Одна копія рішення про призупинення бюджетних асигнувань передається відповідному органу Державної казначейської служби України разом з довідкою про внесення змін до помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету. Друга копія рішення про призупинення бюджетних асигнувань передається розпорядникові чи одержувачу бюджетних коштів, яким порушено бюджетне законодавство. Третя копія рішення передається головному розпорядникові бюджетних коштів, до мережі якого належить розпорядник чи одержувач бюджетних

коштів. Четверта копія рішення протягом п'яти робочих днів надсилається органові, за поданням якого його прийнято.

Рішення про застосування повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету приймається у формі вимоги до розпорядника бюджетних коштів про повернення до відповідного бюджету використаної ним не за цільовим призначенням суми субвенції або вимоги до одержувача бюджетних коштів про повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в сумі, що використана ним не за цільовим призначенням. Такі вимоги складаються протягом 10 робочих днів з дати реєстрації акта ревізії, а у разі наявності заперечень (зауважень) до акта – з дати надання письмового висновку щодо таких заперечень (зауважень). Вимога підписується керівником або заступником керівника контролюючого органу. До вимоги додається засвідчений в установленому порядку витяг з акта ревізії, у якому зафіксовано факт нецільового використання субвенції розпорядником бюджетних коштів або нецільового використання бюджетних коштів їх одержувачем [447, с. 124-125].

Вимога до розпорядника бюджетних коштів складається, як і рішення про призупинення бюджетних асигнувань у п'яти примірниках: перший – надсилається рекомендованим листом розпоряднику бюджетних коштів, який допустив нецільове використання субвенції; другий – органу Державної казначейської служби, який обслуговує розпорядника бюджетних коштів; третій – фінансовому органу, що забезпечує виконання бюджету (в разі надання субвенції з державного бюджету фінансовий орган доводить зазначену інформацію до Мінфіну); четвертий – місцевому органу виконавчої влади чи органу місцевого самоврядування; п'ятий – залишається у контролюючого органу. Вимога до одержувача бюджетних коштів також складається у п'яти примірниках, однак замість надсилання примірника фінансовому органу, що забезпечує виконання бюджету, він

надсилається розпоряднику бюджетних коштів, через якого такі кошти надавалися одержувачу.

Обов'язковим елементом змісту рішення Міністра фінансів України (керівника місцевого фінансового органу, головного розпорядника коштів відповідного бюджету) про зменшення бюджетних асигнувань є визначення кодів економічної класифікації видатків бюджету, класифікації кредитування бюджету та відповідної бюджетної програми (кодів тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів), за якими повинні бути зменшені бюджетні асигнування. За загальним правилом рішення про зменшення бюджетних асигнувань приймається за кодами, за якими встановлено порушення бюджетного законодавства.

У разі встановлення факту порушення бюджетного законодавства за спеціальним фондом відповідного бюджету рішення про зменшення бюджетних асигнувань приймається за загальним фондом. Якщо розпорядник бюджетних коштів утримується виключно за рахунок коштів спеціального фонду відповідного бюджету, то рішення про зменшення бюджетних асигнувань у такому випадку приймається за бюджетними асигнуваннями спеціального фонду відповідного бюджету [458, с. 444].

Порядком зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів передбачено, що відповідне рішення доводиться до відома Державної казначейської служби, її територіального органу, який здійснює обслуговування розпорядника бюджетних коштів, та до контролюючого органу, за документами якого прийнято рішення, протягом двох робочих днів з дати прийняття такого рішення. При цьому не вказується ні кількість примірників рішення, ні форму такого повідомлення.

Також на нормативно-правовому рівні не врегульовано це питання й щодо застосування безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів. Лише зазначається, що рішення, доводиться до Державної казначейської служби, відповідного

місцевого органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування та відповідного фінансового органу, а також державного органу, уповноваженого на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Державна казначейська служба в свою чергу доводить зазначене рішення територіальному органу Державної казначейської служби, який здійснює обслуговування відповідного місцевого бюджету та перерахування міжбюджетних трансфертів [128].

Законодавчі норми не містять підстав відмови у прийнятті рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Очевидно, що існує певна сукупність об'єктивних підстав для неприйняття відповідного рішення, кожна з яких у конкретному випадку повинна бути ретельно оцінена. Однак на практиці випадки безпідставної відмови від застосування заходів впливу, передусім зменшення бюджетних асигнувань, є непоодинокими, що призводить до уникнення від відповідальності порушників бюджетного законодавства. У разі неприйняття рішення про зменшення бюджетних асигнувань про це письмово інформується відповідний контролюючий орган з обґрунтуванням причин протягом двох робочих днів з дати розгляду справи. Хоча на нормативно-правовому рівні не визначено дії контролюючих органів після отримання такої інформації, однак судова практика свідчить про можливість суб'єктів фінансового контролю (як правило органів Державної аудиторської служби) у випадку неприйняття рішення про зменшення бюджетних асигнувань уповноваженим органом (головним розпорядником чи місцевим фінансовим органом) звертатися до адміністративного суду з позовом про зобов'язання вчинити відповідні дії [483; 484].

Стадія виконання рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства передбачає дії як уповноважених органів (Державної казначейської служби, суб'єкта, який прийняв правозастосовне рішення

тощо), так і розпорядників чи одержувачів бюджетних коштів – порушників законодавства. Однак першою необхідною умовою виконання рішення є набуття ним законної сили.

Відповідно до ч. 2 ст. 118 БК України рішення набирає чинності з дня його підписання, і відповідно підлягає негайному виконанню. Нормативно-правовими актами, що регулюють порядок застосування зупинення операцій з бюджетними коштами та призупинення бюджетних асигнувань, питання негайного виконання вирішується по-різному, що зумовлено особливостями наслідків застосування таких заходів стягнення. Розпорядження про зупинення операцій, що надійшли до органу Державної казначейської служби протягом операційного часу, виконуються в день надходження, а ті, що надійшли після закінчення операційного часу, – протягом наступного робочого дня. У випадку ж прийняття рішення про призупинення бюджетних асигнувань, вони призупиняються з 1-го числа місяця, наступного за датою прийняття такого рішення. Це зумовлено тим, що рішення є підставою для внесення змін до помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету (плану асигнувань із загального фонду бюджету відповідного розпорядника бюджетних коштів) шляхом перенесення бюджетних асигнувань на наступні періоди. Таким чином, йдеться про негайне виконання рішення шляхом здійснення певний дій щодо внесення змін до помісячного розпису, а саме обмеження бюджетних асигнувань здійснюється з першого числа наступного місяця, що зумовлено технологією бюджетних асигнувань [210, с. 272]. Порушник бюджетного законодавства на стадії виконання рішення (чи за власною ініціативою – раніше) зобов’язаний усунути виявлені порушення, що зумовлює прийняття рішення відповідними суб’єктами про відновлення дії бюджетних асигнувань або про відновлення операцій з бюджетними коштами.

Виконання рішення про зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття

бюджетного зобов'язання на відповідну суму шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) в частині фактичного зменшення обсягу бюджетних асигнувань на суму вчиненого порушення бюджетного законодавства. У разі необхідності до помісячного розпису асигнувань відповідного бюджету вносяться зміни шляхом збалансованого за місяцями коригування обсягу асигнувань у поточному бюджетному періоді на наступні місяці до внесення відповідних змін у бюджетні призначення державного чи місцевого бюджету. Крім того, зменшення бюджетних призначень може бути здійснено шляхом внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) у встановленому нормативно-правовими актами порядку.

Застосування найбільш поширених заходів впливу за порушення бюджетного законодавства – призупинення бюджетних асигнувань та зупинення операцій з бюджетними коштами передбачає на стадії виконання діяльність спеціально уповноваженого суб'єкта казначейського обслуговування бюджетних коштів. На думку В. Д. Чернадчука це дозволяє вести мову про таку особливість бюджетних правовідносин відповідальності, як наявність третього суб'єкта цих правовідносин – виконавця, яким є орган Державного казначейства [437, с. 89]. Однак щодо застосування повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету то стадія виконання рішення не передбачає здійснення операцій Державною казначейською службою, дії Держаудитслужби зведено до мінімуму, а механізм виконання практично побудовано на діяльності розпорядника (одержувача) бюджетних коштів.

Так, п. 5 Порядку повернення бюджетних коштів визначає, що розпорядник бюджетних коштів самостійно виконує вимогу протягом 10 робочих днів після її надходження. Крім того зазначається й за рахунок яких коштів буде виконано рішення про повернення. У разі коли порушення було встановлено протягом бюджетного періоду, в

якому надавалася субвенція, розпорядник бюджетних коштів виконує вимогу за рахунок коштів, отриманих як субвенція. Якщо субвенція за бюджетними призначеннями поточного бюджетного періоду на момент складення акта ревізії повністю використана та якщо зазначене порушення було встановлено після закінчення бюджетного періоду, в якому надавалася субвенція, і в поточному бюджетному періоді субвенція не передбачається, розпорядник бюджетних коштів погоджує з головним розпорядником бюджетних коштів питання про визначення коштів, за рахунок яких буде виконуватися вимога. Для виконання вимоги одержувачу бюджетних коштів також встановлюється термін 10 робочих днів після надходження вимоги. Одержувач перераховує зазначену у вимозі суму за рахунок власних (небюджетних) коштів у дохід загального фонду відповідного бюджету за кодом бюджетної класифікації доходів «Інші надходження».

Необхідність контролю за виконанням рішення про повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету зумовлює обов’язок порушника бюджетного законодавства повідомити про виконання вимоги. Протягом одного робочого дня після виконання вимоги розпорядник бюджетних коштів інформує контролюючий орган, який надіслав йому вимогу, про її виконання, а одержувач інформує також й розпорядника бюджетних коштів, до мережі якого він включений (або включався у попередньому бюджетному періоді). Разом з повідомленням надсилаються копії документів, які підтверджують перерахування до відповідного бюджету коштів, використаних не за цільовим призначенням.

Механізм виконання рішення про повернення бюджетних коштів, який передбачає не публічно-примусову діяльність суб’єктів владних повноважень (незалежну від волі порушника бюджетного законодавства), а дії розпорядника чи одержувача бюджетних коштів, зумовлює в окремих випадках невиконання чи неналежне виконання такого рішення. Дії органів Держаудитслужби у таких випадках щодо

розпорядників та одержувачів неоднакові (у зв'язку з різним їх правовим статусом), однак спрямовані на примушування виконати вимогу. У разі невиконання розпорядником бюджетних коштів вимоги у визначений строк контролюючий орган у межах своєї компетенції приймає або ініціює прийняття в установленому порядку рішення про зупинення операцій з бюджетними коштами або призупинення бюджетних асигнувань такому розпоряднику бюджетних коштів на суму субвенції, використаної не за цільовим призначенням, на період до виконання вимоги чи до її скасування. У разі ж невиконання одержувачем бюджетних коштів вимоги контролюючий орган звертається в установленому порядку до суду щодо стягнення з одержувача у дохід відповідного бюджету коштів у сумі, яка була використана ним не за цільовим призначенням.

Під час виконання рішення про безспірне вилучення коштів їх стягнення з місцевих бюджетів до державного бюджету здійснюється органами Державної казначейської служби з відповідних рахунків для обліку коштів загального фонду місцевих бюджетів. Кошти, стягнуті органами Державної казначейської служби з місцевих бюджетів, спрямовуються в дохід загального фонду державного бюджету і відображаються як надходження до нього за кодом класифікації доходів бюджету 24060300 «Інші надходження». Проведена операція із стягнення коштів відображається у звітності про виконання місцевих бюджетів як видатки за кодом тимчасової класифікації видатків місцевих бюджетів 250404 «Інші видатки» та кодом економічної класифікації видатків бюджету 1135 «Інші видатки».

Безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів, витрачених на здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають проводитися з іншого бюджету, здійснюється протягом 10 днів з дня отримання рішення про їх безспірне вилучення незалежно від того, у якому звітному періоді допущено та (або) виявлено це порушення.

Територіальні органи Державної казначейської служби, що безпосередньо здійснили стягнення коштів, повідомляють про проведені операції Міністерство фінансів України та Державну казначейську службу.

Стадія перегляду рішення щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства вважається факультативною (необов'язковою). Однак наявність такої стадії є важливою гарантією законності і обґрунтованості застосування заходів бюджетно-правового примусу, вона пов'язана з реалізацією прав суб'єктів, до яких застосовані заходи впливу, на оскарження прийнятого щодо них рішення. Перегляд – це новий розгляд справи суб'єктом, наділеним правом скасувати, змінити або залишити прийняте рішення без змін.

Стадія перегляду складається з таких етапів: а) оскарження рішення; б) перевірка законності рішення; в) винесення рішення; г) реалізація рішення [470, с. 75]. Відповідно до ст. 124 БК України рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства може бути оскаржено в органі, що його виніс, або в суді протягом 10 днів з дня його винесення. При цьому сам факт оскарження рішення не зупиняє виконання зазначеного рішення. У разі визнання судом рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства повністю чи частково незаконним особі, щодо якої воно було винесено, поновлюються обмежені таким рішенням права. Рішення суду може бути оскаржено у порядку, встановленому законом.

3.2 Застосування заходів адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства

3.2.1 Підстави адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства

Заходи адміністративної відповідальності у системі заходів протидії порушенням бюджетного законодавства за сучасного стану законодавства відіграють значну роль. Саме їх застосування спричиняє негативні наслідки майнового та особистісного характеру для фізичної особи – представника учасника бюджетного процесу, діяльність якої призвела не лише до її притягнення до адміністративної відповідальності, але й до застосування заходів впливу до юридичної особи. Ці заходи мають виражений каральний елемент, що також спричиняє й певний профілактичний ефект. При цьому, як відзначають Л. І. Сопільник та В. В. Новіков практична реалізація заходів адміністративного примусу завжди пов’язана із обмеженням прав і свобод громадян, а також прав і законних інтересів юридичних осіб. У зв’язку з цим дуже важливим є створення і удосконалення відповідних правових засад застосування цих заходів, тобто належного правового регулювання [485, с. 152-153].

У КУпАП порушенням бюджетного законодавства є сукупність діянь, передбачених ст. 164-12 цього кодексу. Однак, у наукових дослідженнях пропонується до адміністративних проступків, що вчиняються у бюджетній сфері, віднести діяння, передбачені у: 1) статті 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства»; 2) статті

164-14 КУпАП «Порушення законодавства про закупівлі» (порушення порядку визначення предмета закупівлі; несвоєчасне надання або ненадання замовником роз'яснень щодо змісту тендерної документації; тендерна документація складена не у відповідності із вимогами закону; розмір забезпечення тендерної пропозиції, встановлений у тендерній документації, перевищує межі, визначені законом; неоприлюднення або порушення строків оприлюднення інформації про закупівлі; неоприлюднення або порушення порядку оприлюднення інформації про закупівлі, що здійснюються відповідно до положень Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)»; ненадання інформації, документів у випадках, передбачених законом; порушення строків розгляду тендерної пропозиції тощо); 3) статті 184-1 КУпАП «Неправомірне використання державного майна» (використання посадовою особою в особистих чи інших неслужбових цілях державних коштів тощо); 4) статті 51 КУпАП «Дрібне викрадення чужого майна» (дрібне викрадення чужого майна, у тому числі й державного, шляхом шахрайства, привласнення чи розтрати); 5) статті 164-2 КУпАП «Порушення законодавства з фінансових питань» (приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності, неподання фінансової звітності, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей, несвоєчасне подання на розгляд, погодження або затвердження річного фінансового плану підприємства державного сектору економіки та звіту про його виконання, перешкоджання працівникам органу державного фінансового контролю у проведенні ревізій та перевірок тощо) [486, с. 87].

На нашу думку, недоцільним є розширення переліку порушень бюджетного законодавства, за які передбачено адміністративну відповідальність за рахунок проступків, що лише в окремих випадках безпосередньо стосуються бюджетної сфери, зокрема адміністративних правопорушень, передбачених статтями 164-2, 51, 184-1, 164-14 КУпАП. Тому під час дослідження адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства доцільно зосередити увагу саме на аналізі статті 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства», назва та зміст якої найбільш чітко відповідають предмету дослідження [24, с. 99].

В адміністративно-правових наукових роботах окремі адміністративні правопорушення досліджують, насамперед, за допомогою складу відповідного делікту [487; 488; 489; 490; 491; 492; 493], що обумовлено і теоретичною, і практичною значимістю його елементів.

Відсутність складу адміністративного правопорушення за поширеністю є однією з основних підстав для закриття провадження у справах про порушення бюджетного законодавства (ст. 164-12 КУпАП). Наприклад, Маневицький районний суд (постанова від 14 грудня 2020 року у справі № 164/1760/20) провадження у справі про притягнення керівника відділу освіти, культури, молоді та спорту до адміністративної відповідальності за ч. 5 ст. 164-12КУпАП закрив у зв’язку з відсутністю в його діях складу адміністративного правопорушення. Обґрунтовано це рішення було наступним. Притягнення особи до адміністративної відповідальності можливе за умови наявності в її діянні складу адміністративного правопорушення – передбаченої нормами права сукупності об’єктивних і суб’єктивних ознак, за наявності яких те чи інше діяння можна кваліфікувати як адміністративне правопорушення. Об’єктивну сторону адміністративного правопорушення характеризують ознаки, які визначають акт зовнішньої поведінки правопорушника. До них належать діяння (дія чи

бездіяльність), його шкідливі наслідки, причинний зв'язок між діянням і наслідками, місце, час, обстановка, спосіб, знаряддя та засоби вчинення проступку. В матеріалах адміністративної справи, які досліджувались в судовому засіданні, належні та допустимі докази вчинення посадовою особою відділу освіти, культури, молоді та спорту Маневицької районної державної адміністрації Волинської області, правопорушення, передбаченого ч. 5 ст. 164-12 КУпАП, відсутні та в ході розгляду справи суду не представлені. Тому суд прийшов до висновку про відсутність порушення бюджетного законодавства, тобто бюджетні кошти були використані за їх цільовим призначенням [494].

В іншій справі суд вказав, що у протоколі зазначено склад адміністративного правопорушення у відношенні посадової особи, який не передбачений ч. 5 ст. 164-12 КУпАП, а передбачений ч. 3 ст. 164-12 КУпАП. У зв'язку з цим було наголошено, що суд не вправі самостійно змінювати, на шкоду особі фабулу, викладену у протоколі про адміністративне правопорушення, яка, по суті, становить виклад обвинувачення у вчиненні певного правопорушення, винуватість у скоєнні якого певною особою має доводитися в суді; а також не вправі самостійно змінювати частину статті, за яку передбачена відповідальність, суд також не має права самостійно відшукувати докази винуватості особи у вчиненні правопорушення. Адже діючи таким чином, суд неминуче перебиратиме на себе функції обвинувача, позбавляючись статусу незалежного органу правосуддя, що є порушенням ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод [495]. Схожі висновки щодо відсутності складу адміністративного правопорушення були зроблені і в інших судових рішеннях [496; 497].

Поняття складу правопорушення було відоме ще давньоримським юристам, та як наукове поняття воно введене в обіг понад двісті років тому. Вчення про склад правопорушення посідає одне з центральних місць в

адміністративно-правовій науці та має велике практичне значення, оскільки, по-перше, сприяє виявленню найбільш істотних ознак антигромадських діянь, їхньому розмежуванню і встановленню справедливих санкцій; по-друге, допомагає правильно кваліфікувати правопорушення й обрати адекватні їм заходи впливу; по-третє, дозволяє зрозуміти закон, сприяє навчанню юристів та правовому вихованню громадян [472, с. 43]. Складом адміністративного правопорушення вважається сукупність об'єктивних та суб'єктивних ознак, наявність яких дає підставу кваліфікувати певну дію чи бездіяльність як адміністративне правопорушення. Традиційно елементами складу адміністративного правопорушення визнають об'єкт, об'єктивну сторону, суб'єкт і суб'єктивну сторону.

Об'єктом адміністративного порушення є суспільні відносини, які можуть регулюватись різними галузями права, але охороняються за допомогою застосування заходів саме адміністративної відповідальності [498, с. 303]. У зв'язку з важливістю адміністративно-правової охорони бюджетних правовідносин, у наукових джерелах пропонують об'єктом адміністративного правопорушення, передбаченого ст. 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства» вважати суспільні відносини у сфері виконання Державного та місцевих бюджетів [499, с. 375; 500, с. 433]. На нашу думку, об'єктом цього правопорушення є уся сукупність бюджетних правовідносин, тобто до об'єктів адміністративно-правової охорони відносяться суспільні відносини, що виникають на стадіях складання проектів бюджетів; розгляду та прийняття закону про Державний бюджет України, рішень про місцеві бюджети; підготовки та розгляду звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього. А родовим об'єктом цього правопорушення слід вважати фінансові правовідносини (відносини у галузі фінансів).

Об'єктивною стороною адміністративного правопорушення вважають зовнішній прояв протиправної

поведінки, внаслідок якої здійснюється посягання на об'єкт адміністративно-правової охорони. Протиправна дія або бездіяльність, їх наслідки (заподіяна шкода), а також причинно-наслідковий зв'язок між діянням та шкодою аналізують як елементи об'єктивної сторони.

Протиправність діяльності передбачає зазначення конкретних дій (бездіяльності), які будуть вважатися адміністративними правопорушеннями у нормах КУпАП. Частина 1 статті 164-12 КУпАП передбачає адміністративну відповідальність за наступні порушення бюджетного законодавства: включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань; порушення вимог БК України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати; здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами Державної казначейської служби України; порушення вимог БК України при здійсненні витрат державного бюджету (місцевого бюджету) у разі несвоєчасного набрання чинності законом про Державний бюджет України (несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет) на відповідний рік. За такі порушення передбачено накладення штрафу на посадових осіб від тридцяти до п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Збільшені розміри штрафів встановлено за дії, передбачені частиною 3 та 5 статті 164-12 КУпАП. Зокрема, взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених БК України чи законом про Державний бюджет України на відповідний рік; включення до складу спеціального фонду бюджету

надходжень з джерел, не віднесених до таких БК України чи законом про Державний бюджет України на відповідний рік; зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунку (за винятком коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном), а також акумулювання їх на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету; зарахування доходів бюджету до іншого, ніж визначено БК України чи законом про Державний бюджет України на відповідний рік, бюджету, в тому числі внаслідок здійснення поділу податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів між бюджетами з порушенням визначених розмірів; здійснення державних (місцевих) запозичень, надання державних (місцевих) гарантій з порушенням вимог БК України; прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій; розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог БК України; створення позабюджетних фондів, порушення вимог БК України щодо відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів; надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог БК України та (або) встановлених умов кредитування бюджету; здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч БК України; порушення вимог БК України щодо виділення коштів з резервного фонду бюджету тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб від п'ятдесяти до сімдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до БК України мають проводитися з іншого бюджету; здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч БК України чи закону про Державний

бюджет України на відповідний рік; нецільове використання бюджетних коштів; видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону; здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч БК України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб від сімдесяти до вісімдесяти п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

У зв'язку з відсутністю у нормі вказівки на настання шкідливих матеріальних наслідків діяння усі склади адміністративно-караного посягання на бюджетні відносини слід вважати формальними. Така конструкція об'єктивної сторони з одного боку дозволяє притягнути до адміністративної відповідальності винних посадових осіб на підставі доведення лише факту вчинення правопорушення (без необхідності доводити наявність збитків та причинний зв'язок), а з іншого – дещо нівелює значення заподіяної порушенням бюджетного законодавства шкоди під час підготовки та розгляду справи. Адже такими порушеннями бюджетного законодавства у більшості випадків заподіюється матеріальна шкода бюджету [121, с. 119]. А крім того, як вірно відзначає А. О. Соколов, суспільно-шкідливі правопорушення в бюджетній сфері дезорганізовують нормальний ритм життєдіяльності суспільства, спрямовані проти існуючих суспільних відносин, вносять у них елементи соціальної напруженості, можуть привести до фінансової кризи [23, с. 24].

Суспільну шкідливість правопорушень, що посягають на бюджетні відносини, а також суму завданих бюджету збитків слід враховувати судам під час прийняття рішення про звільнення від відповідальності посадових осіб розпорядників чи одержувачів бюджетних коштів у зв'язку з малозначністю вчиненого адміністративного правопорушення. У судовій практиці достатньо багато рішень, якими звільнено від відповідальності осіб, які заподіли шкоду державному чи

місцевому бюджетам незаконним використанням бюджетних коштів [501; 502; 503].

Суб'єктом адміністративного правопорушення відповідно до норм КУпАП вважається деліктоздатна фізична особа. Адміністративна деліктоздатність передбачає, що особа може бути притягнена до адміністративної відповідальності лише після досягнення визначеного законодавством віку (16 років) та коли вона володіє таким рівнем свідомості, фізичного та психічного розвитку, які дозволяють їй правильно оцінити суспільну значимість і зміст вчиненого правопорушення. Суб'єктом адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП, можуть бути лише посадові особи учасників бюджетного процесу – розпорядників чи одержувачів бюджетних коштів.

В адміністративно-правовій науці питання адміністративної відповідальності посадових осіб та її особливості були та залишаються предметом дискусій. У сучасних дослідженнях ставиться питання щодо адміністративної відповідальності публічних службовців [504] та суб'єктів владних повноважень, у зв'язку з чим пропонується у межах наявного кодифікованого нормативного регулювання адміністративно-деліктної сфери ввести поняття посадової особи як особи, що виконує свої посадові та службові обов'язки у діяльності публічної адміністрації [505, с. 32]. Однак, у більшості досліджень розглядають адміністративну відповідальність посадових осіб як різновид юридичної відповідальності фізичних осіб за невиконання ними встановлених правил як безпосередньо, так і за протиправні дії підлеглих осіб, забезпечення виконання яких входить до їх службових обов'язків [506, с. 115]. А її особливостями є: до посадових осіб за адміністративні правопорушення, порівняно з іншими особами, застосовуються більш суворі санкції; вони підлягають адміністративній відповідальності за недодержання лише тих правил, забезпечення виконання яких входить до їх службових

обов'язків; безпосереднім порушником встановлених правил може бути не сама посадова особа, а інші, зокрема підлеглі їй особи; посадова особа у більшості випадків відповідає не стільки за свої дії, скільки за нерозпорядливість; притягнення до адміністративної відповідальності не виключає застосування відносно винного дисциплінарних стягнень; до адміністративної відповідальності за недодержання встановлених правил та нерозпорядливість одночасно може бути притягнуто при наявності встановленої вини декілька посадових осіб [507, с. 35].

Для визнання певної фізичної особи суб'єктом адміністративного правопорушення за статтею 164-12 КУпАП необхідно враховувати законодавчі дефініції «посадова особа». Визначення посадових осіб розпорядників бюджетних коштів (бюджетні установи) здійснюється за допомогою норм законів України «Про державну службу» та «Про службу в органах місцевого самоврядування». Посадовими особами в системі державної служби вважаються керівники та заступники керівників державних органів та їх апарату, інші державні службовці, на яких законами або іншими нормативними актами покладено здійснення організаційно-розпорядчих та консультативно-дорадчих функцій. А посадовою особою місцевого самоврядування є особа, яка працює в органах місцевого самоврядування, має відповідні посадові повноваження щодо здійснення організаційно-розпорядчих та консультативно-дорадчих функцій і отримує заробітну плату за рахунок місцевого бюджету. Ці законодавчі визначення посадових осіб піддавались справедливій критиці [508, с. 316; 509, с. 34], але відповідні норми змінено так і не було. Тому, враховуючи сучасний стан законодавства, для забезпечення єдиних підходів у процесі правозастосування критерій виконання особами організаційно-розпорядчих та консультативно-дорадчих функцій може бути застосований і при визначенні посадових осіб, діяльність яких не підпадає під дію норм законодавства про державну службу та службу в

органах місцевого самоврядування, але вони займають відповідні посади в бюджетних установах.

Для визначення посадових осіб одержувачів бюджетних коштів (юридичні особи усіх форм власності) необхідно використовувати норми статті 89 Господарського кодексу України (посадовими особами господарського товариства визнаються голова та члени виконавчого органу, голова ревізійної комісії (ревізор), а у разі створення ради товариства (спостережної ради) – голова і члени цієї ради) та інших нормативно-правових актів, що регламентують діяльність окремих видів юридичних осіб, а також враховувати положення установчих документів.

Обов'язковою ознакою посадової особи як суб'єкта адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства є «наявність повноважень щодо розпорядження в адміністративному порядку грошовими ресурсами» [510, с. 21]. Такій ознаці відповідають особи, яким згідно законодавства чи установчих документів надано право розпорядження рахунками і підписання платіжних, розрахункових та інших розпорядчих документів.

П. 11.3, п. 11.7 та п. 11.9 Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами [511] передбачає, що органи Державної казначейської служби України здійснюють платежі на підставі платіжних доручень за дорученнями розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів у разі наявності в обліку відповідного бюджетного зобов'язання та бюджетного фінансового зобов'язання у межах залишків на рахунках для обліку відкритих асигнувань. Підтвердні документи надаються у разі потреби здійснення авансування, поетапної оплати зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань. Подані розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів платіжні доручення перевіряються органами Казначейства щодо наявності всіх необхідних реквізитів, відповідності підписів відповідальних посадових

осіб і відбитка печатки установи зразкам (якщо картка із зразками підписів та відбитка печатки містить відбиток печатки). При цьому, відповідно до п. 6.2 Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України право першого підпису належить керівнику, його заступникам та іншій уповноваженій на те особі і не може бути надано головному бухгалтеру та іншим особам, які мають право другого підпису. У разі відсутності у штатному розписі посади заступника керівника право першого підпису або тимчасове право першого підпису може бути надано іншим посадовим особам. Право другого підпису належить головному бухгалтеру та його заступнику або спеціалісту, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби. Право другого підпису не може бути надано особам, які користуються правом першого підпису. За рахунками клієнтів (крім бюджетних рахунків бюджетних установ), у штатному розписі яких немає осіб, яким може бути надане право другого підпису, до органів Державної казначейської служби подається засвідчена в установленому порядку картка зі зразками підписів осіб, які мають право першого підпису, та відбитка печатки [512].

Таким чином, суб'єктами адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП, є керівники, їх заступники, головні бухгалтери та інші посадові особи розпорядника чи одержувача бюджетних коштів, які внаслідок наданого їм права розпорядження рахунками і підписання відповідних документів здійснили порушення бюджетного законодавства.

Суб'єктивну сторону адміністративного проступку як комплекс ознак, що характеризують внутрішню сторону правопорушення [513, с. 16] розглядають шляхом аналізу вини, мотиву та мети вчинення адміністративного делікту. Однак, мета та мотив порушення порядку використання бюджетних коштів для кваліфікації діяння як адміністративного проступку, передбаченого

ст. 164-12 КУпАП правового значення не мають [24, с. 123]. Але це не означає, що під час провадження у справі про адміністративне правопорушення не потрібно з'ясовувати мету та мотив вчиненого делікту. Ці елементи суб'єктивної сторони беруться до уваги судом під час визначення складу правопорушення та призначення покарання за його вчинення. Також вони важливі для організації та проведення належних заходів загальної та індивідуальної профілактики порушень бюджетного законодавства [121, с. 124].

Більшість дослідників суб'єктивної сторони наголошує на тому, що вона проявляється у внутрішньому психічному ставленні суб'єкта до вчиненого ним правопорушення та його шкідливих наслідків [514, с. 74], тобто акцентується увагу на вині правопорушника. Вина створює так званий внутрішній психологічний елемент провини, за який винна особа підлягає відповідальності [515, с. 169]. Формами вини є умисел та необережність. Відповідно до ст.ст. 10, 11 КУпАП адміністративне правопорушення визнається вчиненим умисно, коли особа, яка його вчинила, усвідомлювала протиправний характер своєї дії чи бездіяльності, передбачала її шкідливі наслідки і бажала їх або свідомо допускала настання цих наслідків. А вчиненим з необережності є правопорушення, коли особа, яка його вчинила, передбачала можливість настання шкідливих наслідків своєї дії чи бездіяльності, але легковажно розраховувала на їх відвернення або не передбачала можливості настання таких наслідків, хоч повинна була і могла їх передбачити. Більшість адміністративних правопорушень, передбачених ст. 164-12 КУпАП вчиняються умисно. Зважаючи на те, що «при виконанні формальних складів умисел полягає в усвідомленні протиправності дій і бажанні їх вчинити» [516, с. 271], адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП, буде вчинено умисно, коли посадова особа розпорядника чи одержувача бюджетних коштів усвідомлювала протиправний характер своєї діяльності та

бажала здійснити відповідні дії чи утриматись від певних вчинків.

Можливі випадки і необережного вчинення адміністративного правопорушення – коли посадова особа недотримується порядку проведення операцій з бюджетними коштами чи здійснює їх нецільове використання через недостатнє знання нормативно-правових актів. При цьому знання норм цих актів було обов'язком відповідної особи [517, с. 21].

Вина має не лише теоретичне значення, але й вважається обов'язковим елементом суб'єктивної сторони, відсутність якого не дозволяє суду притягнути посадову особу до адміністративної відповідальності. У рішеннях судів констатується доведеність [518] чи недоведеність [519] вини особи у вчинення адміністративного правопорушення, що зумовлює відповідне рішення щодо можливості застосування адміністративного стягнення. Дискусійною є позиція щодо обов'язковості визначення вини посадової особи у справах, закритих відповідно до ст. 247 КУпАП «Обставини, що виключають провадження в справі про адміністративне правопорушення».

Як відзначають суди чіткої вказівки на те, чи необхідно судді встановлювати відсутність чи наявність вини особи, якщо строки накладення адміністративного стягнення закінчились, чинне законодавство України не містить [520]. Однак, тлумачення норм КУпАП та рішення Європейського суду з прав людини дозволяє зробити висновок про недоцільність такого встановлення. У рішенні Європейського суду з прав людини у справі «Грабчук проти України» від 26 вересня 2006 року відзначено, що справу заявниці було закрито слідчими органами на досудовій стадії частково через відсутність доказів у вчиненні злочину та частково з підстав закінчення строків давності притягнення заявниці до відповідальності. Оголошення підозр стосовно невинуватості обвинуваченого є припустимим, доки, в результаті закінчення

кримінальних проваджень, не було винесено рішення по суті справи. У цій справі рішення про закриття кримінальної справи проти заявниці були сформульовані у термінах, які не залишають сумніву щодо погляду на те, що заявниця вчинила злочин. Провадження у Володимир-Волинському суді, результатом якого стало рішення від 26 квітня 2001 року, не було кримінальним за суттю, і йому не вистачало ряду ключових елементів, які зазвичай характеризують судове кримінальне провадження. За цих обставин Суд вважає, що мотиви, використані слідчим та Володимир-Волинським судом, становлять порушення презумпції невинуватості. Отже, відбулося порушення п. 2 ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод [521]. Поєднання закриття справи з одночасним визнанням вини особи у вчиненні адміністративного правопорушення є взаємовиключними рішеннями, і прийняття їх в одній постанові свідчить про порушення права людини на справедливий суд, передбаченого ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод. За правилами ст. 284 КУпАП, рішенням, що доводить вину особи, є постанова про накладення адміністративного стягнення або застосування заходів впливу, умовою якої є визначення вини [522].

А щодо тлумачення норм КУпАП, то відповідно до п. 7 ч. 1 ст. 247 КУпАП, провадження в справі про адміністративне правопорушення не може бути розпочато, а розпочате підлягає закриттю, якщо на момент розгляду справи про адміністративне правопорушення закінчились строки, передбачені статтею 38 цього Кодексу. Тобто ця норма не містить положень про обов’язок суду встановлювати наявність вини особи у разі закриття адміністративно-деліктного провадження, а факт закінчення є єдиною необхідною підставою для припинення будь-яких дій щодо притягнення особи до адміністративної відповідальності незалежно від встановлених будь-яких інших обставин, що підлягають з’ясуванню при розгляді справи про адміністративне

правопорушення (стаття 280 КУпАП), у тому числі й вини особи у його вчиненні [121, с. 125-126].

Таким чином, важливим завданням адміністративно-юрисдикційних органів, що здійснюють притягнення посадової особи учасника бюджетного процесу до адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства є чітке визначення елементів складу відповідного правопорушення. Склад адміністративного делікту відображає систему ознак, яка є необхідною і достатньою для застосування заходів адміністративної відповідальності. Якщо немає складу правопорушення, то немає й самого правопорушення.

Особливої ретельності від правозастосовних органів потребує визначення суб'єктів та об'єктивної сторони адміністративного правопорушення. Позитивним моментом чинної редакції статті 164-12 КУпАП (зміни були внесені на підставі Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Бюджетного кодексу України» [524]) є деталізація об'єктивної сторони правопорушення – закріплення вичерпного переліку дій та бездіяльності суб'єктів, за які може бути притягнено до адміністративної відповідальності.

3.2.2 Адміністративно-деліктне провадження у справах про порушення бюджетного законодавства

Застосування заходів адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства здійснюється за допомогою певної процесуальної форми – провадження у справах про адміністративні правопорушення. Дослідження як адміністративно-деліктного провадження, так і його окремих аспектів були та залишаються актуальними в українській науці [525; 526]. Розглядаються і загальні умови цього провадження [527; 528], і особливості проваджень в окремих справах [529; 530], що у сучасних умовах відповідає вимогам

практики. Зважаючи на кількість адміністративно-юрисдикційних органів та неоднорідність їх правозастосуваня, саме порядок провадження у справах про конкретне адміністративне правопорушення у багатьох випадках має визначальне значення для учасників адміністративно-деліктних відносин.

Адміністративно-деліктне провадження у справах про порушення бюджетного законодавства (стаття 164-12 КУпАП), як і будь-яке провадження у справах про адміністративні правопорушення, складається із стадій, які О.В. Кузьменко поділяє на: 1) адміністративне розслідування, 2) розгляд справи, 3) перегляд постанови, 4) виконання постанови [473, с. 281].

Стадія адміністративного розслідування у провадженнях у справи про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП, починається з етапу порушення справи. На цьому етапі відповідними суб'єктами встановлюються ознаки адміністративного правопорушення. Відповідно до норм КУпАП такі ознаки встановлюються: а) особою, яка уповноважена складати протокол про адміністративне правопорушення (ст. 255 КУпАП); б) особою, яка уповноважена застосовувати заходи забезпечення провадження в справах про адміністративні правопорушення (ст. 260 КУпАП), а саме: адміністративне затримання особи, особистий огляд, огляд речей і вилучення речей та документів; в) особою, яка уповноважена здійснювати доставлення порушника (ст. 259 КУпАП); г) особою, яка уповноважена здійснювати відсторонення водіїв від керування транспортними засобами, річковими і маломірними суднами та призначати огляд на стан сп'яніння (ст. 266 КУпАП); д) особою, яка уповноважена накладати стягнення (штраф, попередження) на місці вчинення проступку без складання протоколу [472, с. 198], та особою, що здійснює нагляд за безпекою дорожнього руху за допомогою працюючих в автоматичному режимі спеціальних технічних засобів, що

мають функції фото- і кінозйомки, відеозапису чи засобів фото- і кінозйомки, відеозапису (ст. 258 КУпАП).

Серед зазначених суб'єктів адміністративно-юрисдикційних відносин ознаки правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП, встановлюють лише посадові особи органів Державної аудиторської служби України та Рахункової палати як такі, що відповідно ст. 255 КУпАП уповноважені складати протоколи про адміністративне правопорушення. Комплексний аналіз норм КУпАП дозволяє стверджувати, що до осіб, які вчинили адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП, не застосовуються ні заходи забезпечення провадження в справах про адміністративні правопорушення, ні доставлення правопорушника, ні інші процесуальні дії, які дають можливість відповідному суб'єкту встановлювати ознаки адміністративного правопорушення. Таким чином, справа про адміністративний проступок, передбачений статтею 164-12 КУпАП, може бути порушена уповноваженими особами органів Держаудитслужби та Рахункової палати лише шляхом складання протоколу про адміністративне правопорушення.

При цьому, спеціальні норми, що визначають правові основи діяльності Рахункової палати, її статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення не містять вказівки на можливість складання посадовими особами Рахункової палати протоколів про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП. Зокрема, згідно ст. 41 Закону України «Про Рахункову палату» [100] «Рахункова палата у разі виявлення при здійсненні заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) ознак кримінального або адміністративного правопорушення повідомляє про них відповідні правоохоронні органи».

Отже, основними суб'єктами, які порушують справу про адміністративний проступок, передбачений статтею 164-12 КУпАП, шляхом складання протоколу про

адміністративне правопорушення вважаються органи Держаудитслужби.

Етап встановлення фактичних обставин у справі передбачає здійснення дій, спрямованих на збирання доказів, які підтверджують або спростовують винуватість у вчиненні правопорушення [473, с. 284]. Передусім, встановлюється чи мало місце адміністративно-каране діяння і чи вчинене воно винною деліктоздатною особою. Особливістю адміністративно-деліктного провадження у справах про порушення бюджетного законодавства є те, що значна частина фактичних обставин отримує своє відображення в акті ревізії – одному з підсумкових документів фінансово-контрольного процесу.

Основні завдання органи Держаудитслужби реалізовують саме у процесі фінансового контролю, одна із стадій якого завершується складанням акту ревізії. Важливість належного забезпечення основної діяльності цих суб'єктів – фінансово-контрольної, зумовила у відомчих нормативно-правових актах, що регулюють адміністративно-деліктні провадження, поєднання адміністративно-правових підходів з фінансово-правовими. У Порядку застосування статей 164-12 та 164-14 Кодексу України про адміністративні правопорушення органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні (далі – Порядок застосування статей 164-12 та 164-14 КУпАП), затвердженого наказом Головного контрольно-ревізійного управління України № 54 від 20 лютого 2002 року [531] (втратив чинність 12 березня 2009 року) прямо вказувалось на те, що виявлені факти порушення законодавства про бюджетну систему України (використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або недотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами, як це встановлено бюджетним законодавством) посадова особа органу державної контрольно-ревізійної служби оформляє актом ревізії. А протокол про адміністративне правопорушення складається в день закінчення ревізії

(підписання акта) на підставі акта ревізії. Тобто, вчинене адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП, не фіксувалось у момент виявлення, отримувало правову оцінку в фінансово-правовому документі, а оформлялось протоколом про адміністративне правопорушення лише після завершення однієї із стадій фінансово-контрольного процесу. Фінансово-правовий документ – акт ревізії, відповідно до Порядку застосування статей 164-12 та 164-14 КУпАП, вважався необхідною процесуальною підставою для порушення адміністративно-деліктного провадження.

Зважаючи на вимогу невідворотності адміністративної відповідальності, така процедура адміністративного розслідування не могла вважатись ефективною. Багато осіб, які вчинили правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП, уникали притягнення до адміністративної відповідальності через необхідність правозастосовними суб'єктами дотримання і процедур фінансового контролю, і процедур адміністративно-деліктного провадження. Так, згідно ч. 2 статті 38 КУпАП якщо справи про адміністративні правопорушення підвідомчі суду (судді), стягнення може бути накладено не пізніш як через три місяці з дня вчинення правопорушення, а при триваючому правопорушенні – не пізніш як через три місяці з дня його виявлення. Протокол про адміністративне правопорушення по статті 164-12 КУпАП міг бути складений не раніше дня закінчення ревізії та на підставі чинного акту ревізії. Якщо врахувати, що ревізії підлягають, як правило, попередні періоди діяльності підконтрольної установи і відповідні факти порушення законодавства про бюджетну систему мали місце в минулому, а також тривалість ревізії, то стає зрозумілим, що велика кількість адміністративно-караних діянь не фіксувалася у порядку провадження у справах про адміністративні правопорушення у зв'язку зі закінченням строку притягнення до відповідальності.

Тому виправданим було скасування Порядку застосування статей 164-12 та 164-14 КУпАП. У чинному Порядку оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення (затверджений наказом Державної аудиторської служби України від 01 грудня 2016 року № 168 [532]) відсутні норми, відповідно до яких акт ревізії вважався б необхідною процесуальною підставою для порушення адміністративно-деліктного провадження, і відповідно зумовлював би право складати протокол лише після підписання такого акту. Однак у ньому відсутні й приписи, що дозволяли б складати протокол про адміністративне правопорушення з моменту виявлення такого делікту. Така невизначеність не сприятиме зміні існуючої практики складання протоколу лише після підписання (підготовки) акту ревізії.

Тому доцільним є формування у відомчих правових актах (шляхом внесення відповідних змін) таких нормативних конструкцій, які б чітко визначали право посадової особи органів Держаудитслужби складати протоколи про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП, не з моменту підписання акту ревізії, а з моменту виявлення правопорушення. При цьому, акт ревізії залишається основним доказом у справі, але правозастосовні органи можуть ще до підписання акту ревізії встановлювати інші фактичні обставини справи – обставини, що хоча і перебувають за рамками складу правопорушення, однак мають значення для індивідуалізації відповідальності та вжиття профілактичних заходів.

У Порядку застосування статей 164-12 та 164-14 КУпАП існували норми, які вказували на залежність адміністративно-деліктного провадження від фінансово-контрольного процесу. Такі норми (п. 2, 3 Порядку застосування статей 164-12 та 164-14 КУпАП) давали можливість стверджувати, що на підзаконному нормативно-правовому рівні здійснюються

спроби об'єднання етапу встановлення фактичних обставин у справі про адміністративне правопорушення та однієї із стадій процесу фінансового контролю – виконання контрольних заходів. Ця стадія процесу фінансового контролю передбачає також встановлення фактичних обставин справи, шляхом проведення відповідних контрольних дій [234, с. 227], але спрямовані такі дії на забезпечення законності, фінансової дисципліни, раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів [234, с. 43].

Приписи чинного Порядку оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення та інших наказів Держаудитслужби безпосередньо на залежність провадження у справах про адміністративні проступки від фінансово-контрольного процесу не вказують, але містять можливість використання фінансово-правових засобів в адміністративно-деліктному провадженні. При цьому, якщо у Порядку оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення ці засоби використовуються, передусім, для реалізації законодавчих завдань адміністративно-деліктного провадження, то Порядок проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами передбачає, що притягнення до адміністративної відповідальності є одним із заходів реалізації матеріалів ревізій (п. 50). Така неоднозначність на нормативно-правовому рівні зумовлює й неоднозначність правозастосовної діяльності та різноманітність поглядів науковців.

На можливість об'єднання стадії адміністративного розслідування з контрольним провадженням у процесуальних конструкціях адміністративної відповідальності колективних суб'єктів (юридичних осіб) вказує Д. М. Лук'янець, вважаючи таке адміністративно-деліктне провадження об'єднаним [533, с. 243]. Можливість застосування в умовах

дії норм чинного КУпАП принципів об'єднаного провадження, коли «етап порушення справи не виділяється, а дії щодо з'ясування фактичних обставин правопорушення вчиняються уповноваженим органом у процесі перевірки» [533, с. 226], у процесуальних конструкціях адміністративної відповідальності фізичних осіб за порушення бюджетного законодавства видається необґрунтованою.

Передусім, в акті ревізії не вказуються усі фактичні обставини справи, що підлягають з'ясуванню відповідно до КУпАП. Так, фактичні обставини вчиненого проступку поділяють на три групи: а) обставини, що мають безпосереднє значення для вирішення питання про наявність або відсутність складу адміністративного проступку; б) обставини, що знаходяться за рамками складу порушення, але мають значення для визначення виду і розміру стягнення; в) обставини про причини та умови, що сприяють скоєнню порушень [534, с. 338]. В акті ревізії обставини другої групи взагалі не вказуються, а обставини першої та третьої групи лише частково відображаються. Очевидно, що в процесі фінансового контролю не встановлюються обставини, що пом'якшують адміністративну відповідальність (ст. 34 КУпАП) чи її обтяжують (ст. 35 КУпАП), не здійснюються дії щодо визначення ставлення особи до вчиненого проступку та його суспільно-шкідливих наслідків тощо. Таким чином, здійснюючи процесуальні дії підчас етапу встановлення фактичних обставин справи про адміністративне правопорушення доцільно враховувати певні факти, виявлені у процесі реалізації заходів фінансового контролю, а не вважати, що цей етап повністю відбувається в межах фінансово-контрольні діяльності, і не потребує додаткових дій.

Однак, аргументи щодо позитивних моментів об'єднаного провадження, передусім щодо процесуальної економії, доцільно взяти до уваги, обґрунтовуючи доцільність притягнення посадових осіб учасника бюджетного процесу до відповідальності за порушення бюджетного законодавства в

межах єдиного – бюджетно-деліктного провадження, в якому за єдиними принципами і в однакових часових межах будуть застосовуватися до юридичних осіб заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, а до їх посадових осіб – стягнення у вигляді штрафу.

На етапі встановлення фактичних обставин справи у випадку, коли матеріали ревізії були передані до правоохоронного органу для вирішення питання щодо притягнення винних осіб до кримінальної відповідальності та були повернені, необхідно використовувати матеріали ревізії, рішення про відмову у відкритті кримінального провадження або його закриття. Крім того, після отримання від правоохоронного органу відповідного рішення здійснюється встановлення інших обставин, передбачених КУпАП (обставини, що пом'якшують чи обтяжують відповідальність тощо).

Етап процесуального оформлення результатів розслідування та етап направлення матеріалів для розгляду за підвідомчістю у справах про адміністративно-каране порушення бюджетного законодавства достатньо детально регламентовано як законодавчими, так і підзаконними нормативно-правовими актами. Етап процесуального оформлення результатів розслідування передбачає аналіз усіх обставин у справі та «завершується складанням протоколу про адміністративне правопорушення» [473, с. 284]. Протокол про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП, складається за загальними правилами, вказаними у статті 256 КУпАП. Частина цих законодавчих приписів дублюється і в Порядку оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення, а крім того, норми цього наказу передбачають обов'язок посадової особи Держаудитслужби не пізніше наступного дня після складання протоколу зареєструвати його в журналі обліку протоколів про адміністративні правопорушення за

статтями 163-12, 164-12 і 164-14 КУпАП та результатів їх розгляду.

Важливість цих етапів зумовлена й чисельними випадками повернення судами протоколів про адміністративне правопорушення органам Держаудитслужби у зв'язку з помилками в оформленні. Для усунення цих недоліків адміністративно-юрисдикційної діяльності посадових осіб органів фінансового контролю у подальшому доцільно під час підготовки фахівців для органів Держаудитслужби більше уваги приділяти практичним навичкам складання протоколу про адміністративні правопорушення, передбачене ст. 164-12, а у випадках неодноразового виявлення вад в оформленні протоколів притягати винних осіб до дисциплінарної відповідальності [535, с. 124].

Етап направлення матеріалів для розгляду за підвідомчістю передбачає здійснення дій щодо формування матеріалів справи та виконання вимог діловодства в органах публічної влади. Згідно статті 221 КУпАП справи про адміністративні правопорушення, передбачені статтею 164-12 КУпАП, підвідомчі судам за місцем вчинення правопорушення. Матеріали справи про адміністративний проступок зі супровідним листом надсилаються рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення або передаються до суду через його канцелярію з обов'язковим позначенням дати і вхідного номера на другому примірнику супровідного листа органу Держаудитслужби. Однією з переваг підзаконного нормативно-правового регулювання адміністративно-деліктного провадження у справах про порушення законодавства про бюджетну систему є те, що Порядок оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення, на відміну від КУпАП, закріплює строк, протягом якого справа про адміністративне правопорушення передається до суду, – три робочі дні з дня реєстрації протоколу. Крім того, до позитивних моментів

можна віднести й зазначення у Порядку оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення переліку документів, які передаються для розгляду в суді [536, с. 180]. До них належать:

1) протокол про адміністративне правопорушення;

2) пояснення посадової особи, стосовно якої складено протокол (якщо воно подано не на бланку протоколу);

3) документи щодо обставин, які пом'якшують чи обтяжують відповідальність за адміністративне правопорушення (довідки про склад сім'ї, наявність на утриманні непрацездатних осіб тощо, якщо такі були надані особою, що притягається до адміністративної відповідальності);

4) матеріали, що підтверджують факт вчинення адміністративного правопорушення;

5) опис документів [532].

Також для системності протидії порушенням бюджетного законодавства, налагодження взаємодії органів Держаудитслужби та судів, а також для профілактичної діяльності Держаудитслужби позитивним є визначення змісту супровідного листа про передачу справи про адміністративне правопорушення до суду. Зокрема, у ньому крім обставин, суті адміністративного правопорушення, відомостей про посадову особу, якою вчинено адміністративне правопорушення, а також яких заходів для усунення виявлених порушень вжито посадовою особою, зазначається прохання повідомити орган державного фінансового контролю про результати розгляду справи про адміністративне правопорушення та про орган державної виконавчої служби, якому надіслано постанову на виконання [532]. Супровідний лист має значення і для суду, якщо у ньому викладено які заходи для усунення виявлених порушень вжито посадовою особою об'єкта контролю, стосовно якої складено протокол [535, с. 123].

Глава 22 КУпАП регламентує порядок розгляду справи про адміністративне правопорушення. Отримавши матеріали справи, суддя здійснює підготовку до розгляду, вирішуючи сукупність питань: 1) чи належить до його компетенції розгляд даної справи; 2) чи правильно складено протокол та інші матеріали справи про адміністративне правопорушення; 3) чи сповіщено осіб, які беруть участь у розгляді справи, про час і місце її розгляду та інші. Відповідно до ст. 279 КУпАП розгляд справи розпочинається з оголошення складу суду. Суддя, який розглядає справу, оголошує, яка справа підлягає розгляду, хто притягається до адміністративної відповідальності, роз'яснює особам, які беруть участь у розгляді справи, їх права і обов'язки. Питання прав та обов'язків посадової особи як учасника адміністративно-деліктного провадження було та залишається актуальним у зв'язку з реформуванням інституту адміністративної відповідальності та наближенням правової системи України до стандартів Європейського Союзу, у тому числі й в галузі правосуддя.

Забезпеченість прав посадової особи розпорядника чи одержувача бюджетних коштів як учасника адміністративно-деліктного провадження доцільно розглядати у порівнянні з забезпеченістю прав юридичних осіб – учасників бюджетного процесу, представниками яких і виступають посадові особи. Адже саме діяльність посадових осіб призвела до вчинення бюджетного проступку розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів.

На законодавчому рівні і в провадженні щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, і в адміністративно-деліктному провадженні визначений певний обсяг прав учасників таких проваджень. Проте як існує «неузгодженість між собою норм відповідальності в Бюджетному кодексі України з нормами в Кодексі України про адміністративні

правопорушення» [16, с. 161], так й існують значні відмінності в обсязі прав учасників обох видів проваджень.

Учасниками провадження у справах про адміністративні правопорушення з відповідним обсягом процесуальних прав посадові особи розпорядників та одержувачів бюджетних коштів стають у випадку вчинення ними адміністративного проступку, передбаченого статтею 164-12 КУпАП, та виявлення такого проступку уповноваженими суб'єктами. Зокрема, як уже відзначалось, за включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань; взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених БК України чи законом про Державний бюджет України на відповідний рік; нецільове використання бюджетних коштів та інші порушення бюджетного законодавства посадові особи притягуються до адміністративної відповідальності у вигляді штрафу різних розмірів.

Права таких посадових осіб як учасників адміністративно-деліктного провадження передбачені у статті 268 КУпАП. Зокрема, особа, яка притягається до адміністративної відповідальності має право:

- знайомитися з матеріалами справи, давати пояснення, подавати докази, заявляти клопотання;
- при розгляді справи користуватися юридичною допомогою адвоката, іншого фахівця у галузі права, який за законом має право на надання правової допомоги особисто чи за дорученням юридичної особи, виступати рідною мовою і користуватися послугами перекладача, якщо не володіє мовою, якою ведеться провадження;
- оскаржити постанову по справі.

Реалізація права посадової особи розпорядника чи одержувача бюджетних коштів знайомитися з матеріалами справи, давати пояснення, подавати докази, заявляти

клопотання, при розгляді справи користуватися юридичною та іншою допомогою (право на захист) передбачає, передусім, можливість бути присутньою на судовому засіданні. Відповідно до ст. 268 КУпАП справа про адміністративне правопорушення розглядається в присутності особи, яка притягається до адміністративної відповідальності. Під час відсутності цієї особи справу може бути розглянуто лише у випадках, коли є дані про своєчасне її сповіщення про місце і час розгляду справи і якщо від неї не надійшло клопотання про відкладення розгляду справи. При цьому повістка особі, яка притягається до адміністративної відповідальності, вручається не пізніш як за три доби до дня розгляду справи в суді, в якій зазначаються дата і місце розгляду справи.

Недотримання цих законодавчих вимог у багатьох випадках зумовлює подання апеляційної скарги посадовими особами розпорядників чи одержувачів бюджетних коштів. Зокрема, у постанові Апеляційного суду Харківської області від 12 червня 2012 року у справі № 2011/1390/2012 відзначено, що апелянт посилається на порушення вимог ст. 268 КУпАП, так як справу було розглянуто без участі правопорушника, тому він був позбавлений передбачених законом прав давати пояснення, подавати докази, при розгляді справи, користуватися юридичною допомогою [537]. У постанові Апеляційного суду Тернопільської області від 2 жовтня 2013 року у справі № 593/1114/13-п крім констатації вимог апелянта було дано правову оцінку діям суду першої інстанції. Розглянувши справу у відсутності посадової особи розпорядника бюджетних коштів, яка не була належно повідомлена про день, час та місце розгляду справи, суддя суду першої інстанції позбавив її можливості скористатись правами, наданими їй ст. 268 КУпАП, чим порушив її право на захист [538]. Такі твердження разом з іншими аргументами зумовили задоволення апеляції та скасування рішення суду першої інстанції про накладення штрафу відповідно до ст. 164-12 КУпАП на посадову особу бюджетної установи.

Тобто неналежне забезпечення реалізації законодавчо визначених процесуальних прав посадової особи, яка притягується до адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства, є підставою для оскарження судового рішення, що у свою чергу може зумовити скасування постанови у справі про адміністративне правопорушення.

У наукових дослідженнях оскарження постанови у справі про адміністративне правопорушення розглядається як основна гарантія прав особи, що притягається до адміністративної відповідальності [539, с. 163]. Реалізація права посадової особи оскаржити постанову у справі обумовлена, передусім, порядком та строками подання апеляційної скарги. Оскільки розгляд справ про адміністративне правопорушення, передбачене ст. 164-12 КУпАП, віднесено до юрисдикції суду, то порядок та строки оскарження визначені у ст. 294 КУпАП. Постанова судді у справі про адміністративне правопорушення може бути оскаржена особою, яку притягнуто до адміністративної відповідальності, її законним представником, захисником протягом десяти днів з дня винесення постанови. Апеляційна скарга, подана після закінчення цього строку, повертається апеляційним судом особі, яка її подала, якщо вона не заявляє клопотання про поновлення цього строку, а також якщо у поновленні строку відмовлено.

У практичній діяльності основні проблеми щодо реалізації права на оскарження виникають у зв’язку з пропуском десятиденного терміну подачі апеляційної скарги. У більшості випадків апеляційні суди визнають причини пропуску цього терміну поважними та поновлюють строк оскарження. При цьому в судових рішеннях виокремлюють основні умови визнання причин пропуску десятиденного терміну поважними. Так, при вирішенні цього питання повинно бути враховано, що стосовно особи дотримані вимоги ст. ст. 268, 285 КупАП , а саме, що справа була розглянута у

присутності особи, або у відсутності, коли є дані про належне її повідомлення про час і місце розгляду справи, і якщо від неї не надійшло клопотання про відкладення розгляду справи, а також протягом 3-х днів після оголошення постанови особі вручено або вислано її копію. Як висновок констатується, що справа про накладення на посадову особу розпорядника чи одержувача бюджетних коштів адміністративного стягнення за ч.1 ст. 164-12 КУпАП, розглянута у відсутності цієї особи, копія постанови судом їй не направлялась, а тому строк на апеляційне оскарження постанови апелянту слід поновити, так як він пропущений з поважних причин [540]. Однак, у випадку відсутності у матеріалах справи (якщо особі, яка притягується до адміністративної відповідальності, вчасно надіслано копію постанови у справі про адміністративне правопорушення) даних, які б свідчили, що посадова особа розпорядника бюджетних коштів не отримала лист з копією постанови або не проживає за зазначеною адресою, а також заяви з приводу повторного отримання скаржником постанови суду, у поновленні строку на апеляційне оскарження апелянту суди відмовляють [541]. Отже, реалізація права оскаржити постанову у справі про адміністративне правопорушення, якщо пропущено строк на апеляційне оскарження, залежить від позиції суду щодо поважності причин пропуску строку.

На відміну від достатньо чіткого (хоча й неповного) визначення на законодавчому рівні прав особи в адміністративно-деліктному провадженні, у випадку застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства у нормах БК України переліку таких прав не існує. Порівняно з правами в провадженні у справах про адміністративні правопорушення, в провадженні щодо застосування заходів впливу законодавчими нормами закріплено лише право на оскарження рішення про застосування цього заходу (стаття 124 БК України).

Щодо права на захист у деліктно-процесуальних відносинах (бути присутнім при розгляді справи;

користуватися юридичною допомогою адвоката, іншого фахівця у галузі права при розгляді справи; знайомитися з матеріалами справи, давати пояснення, подавати докази, заявляти клопотання тощо), то можна вести мову лише про його окремі елементи, і то тільки на початковій стадії провадження щодо застосування заходів впливу – під час ознайомлення з актом ревізії чи протоколом про порушення бюджетного законодавства. Крім того, закріплення таких складових права на захист здійснено на підзаконному нормативному рівні. Так, відповідно до пп. 40, 42, 43 постанови Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550 «Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами» [70] у разі наявності заперечень (зауважень) щодо змісту акта ревізії, у тому числі й щодо кваліфікації певних дій як порушень бюджетного законодавства, керівник, головний бухгалтер чи інші особи підписують його із застереженням. У разі підписання акта ревізії із запереченнями (зауваженнями) керівник об’єкта контролю у строк не пізніше ніж 5 робочих днів після повернення контролюючому органу акта ревізії повинен подати йому письмові заперечення (зауваження). Підписані примірники акта ревізії об’єкт контролю зобов’язаний повернути контролюючому органу у строк не пізніше ніж 3 робочих дні після отримання. Контролюючий орган аналізує правильність обґрунтувань, викладених у запереченнях (зауваженнях), і в строк не пізніше ніж 15 робочих днів після отримання заперечень (зауважень) дає на них письмовий висновок, який затверджується керівником контролюючого органу або його заступником.

Право знайомитися з матеріалами справи та давати пояснення нормативно закріплено й у випадку виявлення порушення бюджетного законодавства не у зв’язку з проведенням ревізії. П. 4 наказу Міністерства фінансів України від 15 листопада 2010 року №1370 «Про затвердження

Порядку складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства» [39] передбачає, що другий примірник протоколу про порушення бюджетного законодавства передається на строк до двох робочих днів з дня отримання для викладу пояснень та підписання керівником органу, установи, організації, підприємства, де вчинене порушення бюджетного законодавства. У разі відмови від підписання протоколу керівник розпорядника чи одержувача бюджетних коштів зобов'язаний надати пояснення і зауваження щодо змісту протоколу, а також викласти мотиви своєї відмови від його підписання.

Як бачимо, і строки, і порядок реалізації права знайомитися з матеріалами справи та давати пояснення у різних підзаконних актах різні, хоча і в першому, і в другому випадках йдеться про виявлення та процесуальне оформлення одних і тих же порушень бюджетного законодавства, на реалізацію одних і тих же норм Бюджетного кодексу України.

Інші елементи права на захист – бути присутнім представнику розпорядника чи одержувача бюджетних коштів при розгляді справи; користуватися юридичною допомогою адвоката, іншого фахівця у галузі права при розгляді справи; заявляти клопотання тощо в провадженні щодо застосування заходів впливу не забезпечені ні на законодавчому, ні на підзаконному рівні. У БК України визначені суб'єкти, які приймають рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, та вказано, що такі рішення приймаються на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства або акта ревізії та доданих до них матеріалів (ст. 118 БК України). Про участь представників юридичних осіб, які вчинили порушення бюджетного законодавства, під час прийняття рішення не зазначено. Підзаконні нормативно-правові акти, які визначають порядок застосування окремих видів заходів впливу [76; 77; 127] також право на участь у розгляді справи не передбачають.

Право на оскарження рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства у статті 124 БК України розкривається через вказівку на строки та порядок оскарження. Зокрема, законодавець відзначає, що рішення може бути оскаржено у порядку, встановленому законом, в органі, що його виніс, або в суді протягом 10 днів з дня його винесення, якщо інше не передбачено законом. Недієвість оскарження рішень до того ж суб'єкта публічної адміністрації, який таке рішення й прийняв, зумовлює надання переваги розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів судовому порядку оскарження рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства.

Як і в адміністративно-деліктному провадженні, основні проблеми реалізації права на оскарження рішення про застосування заходу впливу виникають у зв'язку з дотриманням вимог щодо строків звернення до адміністративного суду. Ч. 2 ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України визначає загальне правило, відповідно до якого для звернення до адміністративного суду за захистом прав, свобод та інтересів особи встановлюється шестимісячний строк. А в ч. 3 цієї ж статті КАС України вказується, що для захисту прав, свобод та інтересів особи іншими законами можуть встановлюватися інші строки для звернення до адміністративного суду. У випадку оскарження рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства до уваги береться ч. 3 ст. 122 КАС України, оскільки ч. 2 ст. 99 КАС України (встановлює шестимісячний строк звернення до суду) буде вважатися загальною щодо ч. 1 ст. 124 БК України (встановлює десятиденний строк оскарження).

Однак на практиці визначення вірного строку оскарження викликає певні труднощі у позивачів, та й деякі адміністративні суди, порушуючи процесуальні норми, приймають до розгляду позовні заяви, подані після спливу строку позовної давності, помилково вважаючи, що у цій

категорії справ діє загальна норма щодо шестимісячного строку. Так, в ухвалі Сумського окружного адміністративного суду від 14 грудня 2011 року у справі № 2а-1870/8078/11 відзначено, що позивач подав клопотання про поновлення строку звернення до суду, вважаючи, що хоча й рішення про зупинення видаткових операцій з бюджетними коштами було прийнято у 2010 році, у зв'язку із зверненням до суду із позовною заявою із аналогічними вимогами та закриттям провадження у справі у червні 2011 року, шестимісячний строк звернення до суду повинен обчислюватись саме з червня 2011 року [542]. Також існують й інші випадки невірного визначення строку звернення до суду [543].

На законодавчому рівні (стаття 268 КУпАП) посадові особи розпорядників та одержувачів бюджетних коштів як учасники адміністративно-деліктного провадження наділені сукупністю процесуальних прав (знайомитися з матеріалами справи, давати пояснення, подавати докази, заявляти клопотання; користуватися юридичною допомогою тощо), недотримання яких судами є підставою для оскарження судового рішення (поновлення строку апеляційного оскарження), що у свою чергу може зумовити скасування постанови у справі про адміністративне правопорушення.

У нормах, що регламентують провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, учасником якого є юридичні особи – розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, на законодавчому рівні закріплено лише право на оскарження рішення (основні проблеми реалізації якого, як і в адміністративно-деліктному провадженні, пов'язані з короткими строками звернення до судової інстанції відповідного рівня). Права, які складають обсяг права на захист, у такому проваджені або взагалі не передбачені (бути присутнім представнику розпорядника чи одержувача бюджетних коштів при розгляді справи; користуватися юридичною допомогою адвоката, іншого фахівця у галузі

права при розгляді справи; заявляти клопотання тощо), або регламентовані різними підзаконними нормативно-правовими актами по-різному для одних тих же суб'єктів (знайомитися з матеріалами справи та давати пояснення). Такий стан нормативно-правового регулювання прав учасників провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства зумовлює необхідність внесення змін до Бюджетного кодексу України або прийняття окремого законодавчого акту, який би поряд з регламентацією основних засад, організації та стадій цього провадження, визначив перелік та способи реалізації прав юридичних осіб, до яких застосовуються заходи впливу за порушення бюджетного законодавства.

3.3 Адміністративне судочинство у справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства

3.3.1 Пред'явлення адміністративного позову та відкриття провадження у справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства

Адміністративні суди здійснюють захист прав та інтересів учасників бюджетного процесу, держави, територіальних громад у справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, відповідно до процедур позовного провадження. Позовне провадження в адміністративному судочинстві було та залишається предметом уваги вчених та практиків [544; 545; 546; 547; 548; 549; 550], які по-різному тлумачать і зміст, і форми, і стадії цього провадження. На нашу думку, слід погодитися з запропонованим О. В. Кузьменко підходом, відповідно до якого позовним провадженням у адміністративних судах є регламентована адміністративно-процесуальними нормами послідовна діяльність судів з розгляду і вирішення публічно-правових спорів, що виникають у сфері публічного управління між публічною адміністрацією (посадовими особами) та фізичними і юридичними особами, яка провадиться у ході розгляду індивідуально-конкретної справи [473, с. 235].

КАС України передбачає дві форми позовного провадження – загальну та спрощену. Відповідно до ч. 2 ст. 168 КАС України «Пред'явлення позову» позивач має право в позовній заяві заявити клопотання про розгляд справи за правилами спрощеного позовного провадження, якщо такий розгляд допускається КАС України, а суддя відповідно до п. 4 ч. 9 с. 171 КАС України в ухвалі про прийняття позовної заяви до розгляду та відкриття провадження у справі повинен визначити за якими правилами позовного провадження (загального чи спрощеного) буде розглядатися справа.

Ст. 12 КАС України визначає основні ознаки, які характеризують загальне та спрощене позовне провадження. Так, загальне позовне провадження призначене для розгляду справ, які через складність або інші обставини недоцільно розглядати у спрощеному позовному провадженні, яке у своєю чергою призначене для розгляду справ незначної складності та інших справ, для яких пріоритетним є швидке вирішення справи. У КАС України справи, пов'язані з застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, не віднесені ні до тих, що розглядаються виключно за правилами загального позовного провадження (спори: 1) щодо оскарження нормативно-правових актів, за винятком випадків, визначених КАС України; 2) щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності суб'єкта владних повноважень, якщо позивачем також заявлено вимоги про відшкодування шкоди, заподіяної такими рішеннями, діями чи бездіяльністю, у сумі, що перевищує п'ятсот розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб; 3) про примусове відчуження земельної ділянки, інших об'єктів нерухомого майна, що на ній розміщені, з мотивів суспільної необхідності; 4) щодо оскарження рішення суб'єкта владних повноважень, на підставі якого ним може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів у сумі, що перевищує п'ятсот розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб; 5) щодо оскарження рішень Національної комісії з реабілітації у

правовідносинах, що виникли на підставі Закону України «Про реабілітацію жертв репресій комуністичного тоталітарного режиму 1917-1991 років»; 6) щодо оскарження індивідуальних актів Національного банку України, Фонду гарантування вкладів фізичних осіб, Міністерства фінансів України (прийнятих на виконання рішень Кабінету Міністрів України про участь держави у виведенні неплатоспроможного банку з ринку), Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, рішень Кабінету Міністрів України, визначених КАС України), ні до справ незначної складності (справи щодо: оскарження бездіяльності суб'єкта владних повноважень або розпорядника інформації щодо розгляду звернення або запиту на інформацію; припинення за зверненням суб'єкта владних повноважень юридичних осіб чи підприємницької діяльності фізичних осіб - підприємців у випадках, визначених законом, чи відміни державної реєстрації припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб - підприємців; оскарження фізичними особами рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень щодо в'їзду (виїзду) на тимчасово окуповану територію; оскарження нормативно-правових актів, які відтворюють зміст або прийняті на виконання нормативно-правового акта, визнаного судом протиправним і нечинним повністю або в окремій його частині; типові та інші справи). Таким чином, справи, пов'язані з застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, можуть розглядатися як у загальному, так і спрощеному позовному провадженні.

Незалежно від форми провадження позивачі під час пред'явлення позову повинні враховувати вимоги ч. 1 та 2 ст. 5 КАС України, яка визначає вимоги, що можуть міститися в адміністративному позові. Так, особа може просити про захист прав, свобод або законних інтересів шляхом:

1) визнання протиправним та нечинним нормативно-правового акта чи окремих його положень;

2) визнання протиправним та скасування індивідуального акта чи окремих його положень;

3) визнання дій суб'єкта владних повноважень протиправними та зобов'язання утриматися від вчинення певних дій;

4) визнання бездіяльності суб'єкта владних повноважень протиправною та зобов'язання вчинити певні дії;

5) встановлення наявності чи відсутності компетенції (повноважень) суб'єкта владних повноважень;

6) прийняття судом одного з рішень, зазначених у пунктах 1-4 цієї частини та стягнення з відповідача – суб'єкта владних повноважень коштів на відшкодування шкоди, заподіяної його протиправними рішеннями, дією або бездіяльністю.

Захист порушених прав, свобод чи інтересів особи, яка звернулася до суду, може здійснюватися судом також в інший спосіб, який не суперечить закону і забезпечує ефективний захист прав, свобод, інтересів людини і громадянина, інших суб'єктів у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку суб'єктів владних повноважень [294].

Ґрунтовне дослідження практики розгляду адміністративними судами справ про оскарження застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства провела А. Б. Дмитрик та запропонувала виокремити два види вимог, що складають зміст позовів у цих справах [154, с. 120-122]. В поодиноких випадках позивачі використовують положення п. 3 ч. 1 ст. 5 КАС України (визнання дій суб'єкта владних повноважень протиправними) [551]. Однак більшість позивачів у справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, зміст адміністративного позову визначають, використовуючи п. 2 ч. 1 ст. 5 КАС України, відповідно до якого адміністративний позов може містити вимоги про визнання протиправним та скасування індивідуального акта чи окремих його положень [552; 553].

Також у позовних заявах зазначають вимоги про визнання незаконним та скасування рішення, що міститься в листі-вимозі [554], про визнання недійсною вимоги в частині зобов'язання зменшити бюджетні асигнування на суму витрачених не за цільовим призначенням коштів [555], про скасування вимоги, яка містить пропозицією зменшити асигнування [556].

І у випадку зазначення в позовній заяві вимог про зобов'язання відповідача прийняти рішення або вчинити певні дії – внести зміни до акту ревізії, і у випадках прохання про скасування або визнання нечинним рішення, яким зобов'язано зменшити бюджетні асигнування адміністративні суди розглядають такі позовні заяви, вважаючи, що вимоги позивачів відповідають способам захисту прав. Крім того, в рішеннях адміністративних судів відзначається, що вимога органів державного фінансового контролю є розпорядчим документом суб'єкта владних повноважень, який обов'язковий для виконання, визначає строки виконання, порушення яких є підставою для звернення до суду в інтересах держави щодо усунення порушень законодавства з питань збереження і використання активів, відтак, є рішенням суб'єкта владних повноважень, яке може бути оскаржено [554]. Однак, при визначенні змісту адміністративного позову позивачам та судам слід враховувати співвідношення та правові наслідки нечииності та протиправності правових актів. У постанові Вищого адміністративного суду України у справі № 2-23/715-2006А від 6 травня 2010 року зазначено, що вимога про визнання нечинним акта може стосуватися лише нормативно-правового акта, а про визнання протиправним – індивідуального акта. Адже нечинним нормативно-правовий акт стає з дати набрання відповідним рішенням суду законної сили, а протиправність індивідуального акта виникає, у разі набрання рішенням суду про задоволення адміністративного позову законної сили, з моменту прийняття такого акта суб'єктом владних повноважень (вчинення дії або

бездіяльності). Вимога про визнання протиправним (недійсним, незаконним, неправомірним, скасування) індивідуальних актів не містять різних способів захисту, а є одним і тим же способом, сформульованим у різних словесних формах. Таким чином, у тих випадках, коли предметом спору є індивідуальний акт, дія або бездіяльність позовною вимогою за правилами КАС України має бути визнання такого акта, дії чи бездіяльності протиправними (недійсними, незаконними, неправомірними, скасування такого акту), а в разі оскарження нормативно-правового акта – визнання його нечинним [557].

Отже, для належного захисту прав і законних інтересів учасників бюджетного процесу важливе значення має формулювання вимог, що становлять зміст позову. Ключовим моментом здійснення правосуддя є те, що адміністративний суд мусить не тільки фактично вирішити публічно-правовий спір, але й захистити особу від порушень з боку суб'єкта владних повноважень та поновити порушене право особи у найбільш ефективний спосіб, інакше мета та завдання адміністративного правосуддя не будуть досягнуті [558, с. 57]. Зважаючи на визначені у ч. 1 ст. 5 КАС України способи захисту, у справах щодо оскарження рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства доцільно формулювати вимоги, як скасувати або визнати протиправним рішення (його частину), яким застосовано захід впливу.

У справах за позовами органів Держаудитслужби вибрані способи захисту також відіграють важливу роль, оскільки від них, в багатьох випадках залежать результати розгляду та вирішення адміністративної справи. Показовими є адміністративні справи, в яких органи Державної аудиторської служби звертаються до судів з вимогою зобов'язати головного розпорядника бюджетних коштів чи місцевий фінансовий орган вчинити певні дії (зменшити бюджетні асигнування відповідним розпорядникам).

Певного поширення набули випадки, коли органи Держаудитслужби виявляють нецільове використання коштів розпорядниками чи інші порушення бюджетного законодавства, однак рішення про зменшення бюджетних асигнувань порушнику уповноваженими суб'єктами не приймаються. Тому для дотримання принципу невідворотності відповідальності важливим є визначення на підставі аналізу нормативно-правових актів законних способів змусити порушника зазнати невигідних наслідків у вигляді зменшення бюджетних асигнувань, у тому числі й за допомогою звернення органів Держаудитслужби до адміністративного суду. Чинні нормативно-правові акти не містять чіткого алгоритму дій органів Держаудитслужби у таких випадках, що у свою чергу зумовлює неоднозначність судової практики адміністративних судів щодо можливості участі органів Держаудитслужби як позивачів з вимогою зобов'язати відповідного суб'єкта владних повноважень прийняти рішення щодо зменшення бюджетних асигнувань.

Більшість адміністративних судів приймають до розгляду позовні заяви органів Держаудитслужби, в яких є вимоги про зобов'язання вчинити певні дії (зменшити бюджетні асигнування відповідним розпорядникам) головним розпорядником бюджетних коштів чи місцевим фінансовим органом. Так, Сумським окружним адміністративним судом було прийнято до розгляду позов Контрольно-ревізійного управління в Сумській області до фінансового управління Білопільської районної державної адміністрації. Позовні вимоги були обґрунтовані наступними обставинами. За наслідками ревізії, проведеної Контрольно-ревізійним управлінням в Сумській області бюджету м. Білопілля було складено акт № 08-10-03/4 від 03.03.2009 р., яким засвідчено порушення бюджетного законодавства, що виявилось у нецільовому використанні коштів місцевого бюджету. Враховуючи, що Білопільська міська рада є головним розпорядником коштів місцевого бюджету, позивач звернувся

з листом до фінансового управління Білопільської районної державної адміністрації з проханням зменшити Білопільській міській раді бюджетні асигнування на суму коштів, використаних не за цільовим призначенням. Однак, відповідач відповіді на лист не надав, своїх зобов'язань щодо зменшення бюджетних асигнувань не виконав. Тому позивач просить визнати протиправною бездіяльність фінансового управління Білопільської райдержадміністрації в частині неприйняття рішення про зменшення бюджетних асигнувань розпоряднику бюджетних коштів та зобов'язати відповідача прийняти рішення про зменшення бюджетних асигнувань розпоряднику коштів – Білопільській міській раді на суму 423242,32 грн. [455]. Ця справа переглядалася судами апеляційної та касаційної інстанції (позовні вимоги задоволені не були), однак і окружний адміністративний суд, і апеляційний адміністративний суд, і Вищий адміністративний суд України [483], прийнявши справу до розгляду по суті, визнали правомірність звернення органу Держаудитслужби з відповідним адміністративним позовом.

Органи державного фінансового контролю зверталися до адміністративних судів з вимогами зобов'язати головних розпорядників (місцевих фінансових органів) зменшити бюджетні асигнування і такі вимоги були задоволені рішеннями Донецького окружного адміністративного суду (постанова від 18 грудня 2012 року у справі № 2а/0570/15753/2012) [484], Львівського окружного адміністративного суду (постанова від 1 листопада 2011 року у справі № 2а-6491/11/1370) [456], Херсонського окружного адміністративного суду (постанова від 23 січня 2012 року у справі № 2-а-3435/11/2170) [457]. У цих рішеннях право на звернення до суду органів Держаудитслужби (Держфінінспекції) обґрунтовується статтею 2 («Головні завдання органу державного фінансового контролю») та п. 10 статті 10 («Права органу державного фінансового контролю») Закону України «Про основні засади здійснення

державного фінансового контролю в Україні» (у попередній редакції – «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні»).

На застосуванні тих же норм ґрунтуються рішення адміністративних судів, якими відмовлено у задоволенні позовних вимог, та в яких відзначено, що звернення органів Держаудитслужби з відповідними позовами слід розцінювати як обрання ними способу захисту порушеного права, який не відповідає способам, визначеним законом. У постанові від 4 березня 2013 року у справі № 2а-904/10/2470 Чернівецький окружний адміністративний суд відзначив, що у разі не прийняття місцевим фінансовим органом рішення про зменшення бюджетних асигнувань, орган державного фінансового контролю може прийняти рішення про повторне зупинення операцій з бюджетними коштами. Проте ні підзаконними, ні законодавчими актами орган державного фінансового контролю не наділений повноваженнями звертатися до суду з вимогою про зобов'язання місцевого фінансового органу зменшити бюджетні асигнування розпоряднику бюджетних коштів [559]. Про невірно обраний спосіб захисту порушених прав у випадку звернення органу державного фінансового контролю з позовом про зобов'язання виконати вимогу про усунення порушень (зменшити бюджетні асигнування) відзначено в ухвалі Житомирського апеляційного адміністративного суду від 7 лютого 2013 року у справі № 0670/12089/11 [560].

Таке ж твердження наведено й у судових рішеннях за позовом Контрольно-ревізійного управління в Чернівецькій області до Чернівецької обласної державної адміністрації, Управління з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи Чернівецької обласної державної адміністрації про визнання незаконними дій та зобов'язання вчинити певні дії (зменшити бюджетні асигнування). Зокрема, суд першої інстанції відзначив, що п. 8 ст. 10 Закону «Про державну контрольно-

ревізійну службу в Україні» (назва чинна на момент виникнення спірних відносин) визначено підстави, з яких контрольно-ревізійна служба має право звертатися до суду, а саме у разі якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства з питань збереження і використання активів. Отже, способом захисту порушеного права держави в контексті зазначеної норми Закону є звернення органу Контрольно-ревізійної служби до суду в інтересах держави з відповідним позовом до особи, яка безпідставно отримала та використала державні активи (кошти). Зобов'язання ж відповідача виконати вимоги, викладені у відповідному листі позивача, в судовому порядку не буде способом захисту порушеного права [561]. Цю позицію підтримав і Львівський апеляційний адміністративний суд, і Вищий адміністративний суд України. Так, колегія суддів Вищого адміністративного суду України вказала, що відповідно до вимог ст. 15 «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» Чернівецька обласна державна адміністрація зобов'язана виконати вимоги позивача, викладені в листі від 21.07.2008, тому зобов'язання відповідача виконати ці вимоги в судовому порядку не є способом захисту порушеного права, як не є способом захисту порушеного права, наприклад, зобов'язання платника податків сплачувати податки, зобов'язання страхувальника зареєструватися у відповідному Фонді соціального страхування тощо, оскільки такі дії відповідні особи зобов'язані вчинити на підставі закону і за їх невиконання законодавством визначено певні види відповідальності [562].

Таким чином, адміністративні суди, розглядаючи позови органів Держаудитслужби про зобов'язання відповідача зменшити бюджетні асигнування, займають протилежні позиції щодо можливості захисту інтересів держави у цьому випадку за допомогою відповідного звернення до адміністративного суду. Однією з причин такої ситуації є недосконалість норм, що регулюють діяльність органів

державного фінансового контролю щодо усунення порушень бюджетного законодавства.

Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» орган державного фінансового контролю (Держаудитслужбу), крім безпосереднього проведення державного фінансового аудиту, перевірок державних закупівель та інспектування, зобов'язує вживати в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб (п. 3 ч. 1 ст. 8 Закону), а також здійснювати контроль за усуненням виявлених недоліків і порушень (п. 1 ч. 1 ст. 8 Закону). У випадку виявлення відповідного порушення бюджетного законодавства (визначених пунктами 24, 29 і 38 статті 116 БК України), органи Держаудитслужби для вжиття заходів щодо усунення таких порушень подають до Міністерства фінансів (місцевого фінансового органу, головного розпорядника коштів відповідного бюджету) протокол про порушення бюджетного законодавства або копію акта ревізії для прийняття рішення про зменшення бюджетних асигнувань.

Для контролю за усуненням виявлених недоліків і порушень п. 9 Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів передбачає, що рішення про зменшення бюджетних асигнувань доводиться до відома контролюючого органу, за документами якого прийнято таке рішення, протягом двох робочих днів з дати прийняття такого рішення. У разі неприйняття рішення про зменшення бюджетних асигнувань про це письмово інформується відповідний контролюючий орган з обґрунтуванням причин протягом зазначеного строку [127]. Подальших дій контролюючого органу цей порядок не передбачає, тобто, відсутня пряма вказівка на можливість звернення до суду чи іншого уповноваженого суб'єкта як реакція на неприйняття відповідного рішення. Отже, норми Порядку зменшення

бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів не можуть вважатися підставою для звернення органу Держаудитслужби до адміністративного суду з оскарженням відмови прийняти рішення (неприйняття рішення) про зменшення бюджетних асигнувань.

Однозначної відповіді про можливість органам Держаудитслужби бути позивачем у цих справах не дає й тлумачення п. 10 ст. 10 та ч. 2 ст. 15 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Органу державного фінансового контролю надається право звертатися до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів (п. 10 ст. 10 Закону). Законні вимоги службових осіб органу державного фінансового контролю є обов'язковими для виконання службовими особами об'єктів, що контролюються (ч. 2 ст. 15 Закону).

У цих нормах ідеться, передусім, про можливість звернення до суду, якщо були не виконані вимоги органів Держаудитслужби службовими особами об'єктів, що контролюються (підконтрольними установами). Вимоги ж не виконують шляхом неприйняття рішення про зменшення бюджетних асигнувань інші суб'єкти владних повноважень (Міністерство фінансів, місцевий фінансовий орган, головний розпорядник), які у спірних відносинах не можуть вважатися для конкретного органу Держаудитслужби підконтрольними установами. Тому формально органи Держаудитслужби на підставі лише п. 10 ст. 10 та ч. 2 ст. 15 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» не можуть звертатися до адміністративного суду з позовом до суб'єкта владних повноважень щодо якого не проводились заходи фінансового контролю, і який не зменшив бюджетних асигнувань порушнику бюджетного законодавства.

Таким чином, складається ситуація, коли головний розпорядник (Міністерство фінансів, місцевий фінансовий орган) не реагує на подані органом Держаудитслужби матеріали про вчинене порушення бюджетного законодавства, а відповідний суб'єкт державного фінансового контролю не може примусити відреагувати на правопорушення за допомогою судового рішення. Це зумовлює уникнення відповідальності порушником бюджетного законодавства, а також не дозволяє органам Держаудитслужби виконувати законодавчо визначені функції щодо вжиття заходів до усунення виявлених фінансових порушень та щодо контролю за усуненням таких порушень. З метою нейтралізації цих негативних чинників адміністративні суди розглядають позовні заяви з вимогами зобов'язати відповідного суб'єкта владних повноважень зменшити бюджетні асигнування. При цьому вони змушені «широко» тлумачити положення Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», беручи до уваги неоднозначність формулювання «якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог щодо усунення порушень», та зважаючи на необхідність виконання органами Держаудитслужби функції контролю за усуненням виявлених недоліків і порушень.

Неоднозначність судової практики в адміністративних справах за позовами органів Держаудитслужби про зобов'язання суб'єкта владних повноважень зменшити порушнику бюджетні асигнування зумовлена відсутністю як на законодавчому, так і на підзаконному рівні чіткого механізму дій органів державного фінансового контролю у випадку неприйняття рішення уповноваженим органом про зменшення бюджетних асигнувань. Для усунення такої неоднозначності доцільно викласти п. 10 ст. 10 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» у такій редакції: «Органу державного фінансового контролю надається право звертатися до суду в

інтересах держави, якщо підконтрольною установою **чи іншим уповноваженим суб'єктом** не забезпечено виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів». Також необхідно доповнити Порядок зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів пунктом 10 наступного змісту: «У разі неприйняття рішення про зменшення бюджетних асигнувань контролюючий орган має право звернутися в установленому порядку до суду з позовом про зобов'язання Мінфіну (місцевих фінансових органів, головних розпорядників) прийняти рішення про зменшення бюджетних асигнувань». Такі зміни усунуть певну невизначеність правового статусу органів Держаудитслужби як позивачів у справах про зобов'язання відповідачів зменшити порушникам бюджетного законодавства бюджетні асигнування, та сприятимуть однаковому застосуванню норм права адміністративними судами [563, с. 198-203].

Пред'явлення адміністративного позову вважається початковим етапом позовного провадження в адміністративному судочинстві, а з'ясування обставин справи і на підставі цього прийняття рішення щодо подальшого руху адміністративного процесу вважаються наступними етапами провадження. З'ясування обставин справи передбачає процесуальну діяльність суду. Так, після одержання позовної заяви суддя з'ясовує, чи:

1) подана позовна заява особою, яка має адміністративну процесуальну дієздатність;

2) має представник належні повноваження (якщо позовну заяву подано представником);

3) відповідає позовна заява вимогам, встановленим статтями 160, 161, 172 КАС України;

4) належить позовну заяву розглядати за правилами адміністративного судочинства і чи подано позовну заяву з дотриманням правил підсудності;

5) позов подано у строк, установлений законом (якщо позов подано з пропущенням встановленого законом строку звернення до суду, то чи достатньо підстав для визнання причин пропуску строку звернення до суду поважними);

6) немає інших підстав для залишення позовної заяви без руху, повернення позовної заяви або відмови у відкритті провадження в адміністративній справі (ч. ст. 171 КАС України) [294].

При вирішенні питання про відкриття провадження в адміністративній справі суду слід також визначитися з такими питаннями: які саме права, чи інтереси позивача порушені, в чому саме вони полягають і якими саме рішеннями, діями чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень вони порушені; чи належать спірні правовідносини до публічно-правових; чи не підлягають порушені права чи інтереси юридичної особи захисту в порядку іншого судочинства [564].

У навчальній літературу відзначається, що з'ясування таких обставин дозволяє судді прийняти обґрунтоване рішення щодо постановлення ухвали про залишення позовної заяви без розгляду, відкриття провадження у справі чи відмови у відкритті провадження у справі [565, с. 150]. Відповідно до ст. 169 КАС України адміністративний суд також має право постановити ухвалу про залишення позовної заяви без руху або про повернення позовної заяви. У судовій практиці у справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, трапляються випадки постановлення цих ухвал.

Ч. 1 ст. 169 КАС України передбачає, що суддя, встановивши, що позовну заяву подано без додержання вимог, встановлених статтями 160, 161 цього Кодексу (у заяві вказується найменування адміністративного суду, зміст позовних вимог і виклад обставин, якими позивач обґрунтовує свої вимоги тощо, також передбачені вимоги щодо подання доказів, якими обґрунтовується позов, подання документів (у тому числі й документів, що засвідчують сплату судового

збору), вимоги щодо підписання заяви та інші) протягом п'яти днів з дня подання позовної заяви постановляє ухвалу про залишення позовної заяви без руху, у якій зазначаються недоліки позовної заяви, спосіб і строк їх усунення, який не може перевищувати десяти днів з дня вручення ухвали про залишення позовної заяви без руху. Якщо ухвала про залишення позовної заяви без руху постановляється з підстави несплати судового збору у встановленому законом розмірі, суд в такій ухвалі повинен зазначити точну суму судового збору, яку необхідно сплатити (доплатити). Тобто залишення позовної заяви без руху є тимчасовим заходом, метою застосування якого є усунення позивачем недоліків позовної заяви та дотримання порядку її подання. Найбільш типовими недоліками позовної заяви та порядку її подання юридичними особами вважають: неправильне об'єднання позовних вимог; відсутність у позовній заяві конкретизованих вимог позивача; неправильна сплата судового збору (в неповному розмірі або на помилкові рахунки); неподання оригіналів документів про сплату судового збору (копії не допускаються); неподання копій документів у належній кількості [321, с. 543].

Основні підстави для залишення позовної заяви без руху у справах про оскарження рішень щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства були проаналізовані у роботах А. Б. Дмитрик. Зокрема до них будо віднесено:

– неправильна сплата (в неповному розмірі через розрахункові помилки або помилки щодо визначення спору лише немайновим) чи несплата судового збору. Позивачам слід звернути увагу на те, що як правило у позовних заявах цієї категорії справ поєднуються вимоги щодо скасування рішень про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (немайнові вимоги) та прохання скасувати відповідні пункти вимоги органу Держаудитслужби, якими бюджетну установу зобов'язується повернути (відшкодувати) певну суму бюджетних коштів (майнові вимоги). У таких

випадках адміністративні суди вважають, що судовий збір сплачується за ставками, встановленими для позовних заяв майнового та немайнового характеру;

– неподання копій документів у належній кількості (неподання відповідних копій для визначених у позовній заяві відповідачів, або неподання копій через невірне визначення позивачем певних осіб відповідачами);

– неподання доказів на підтвердження обставин, якими обґрунтовуються позовні вимоги;

– неподання довіреності чи іншого документу, що підтверджує повноваження представника, якщо позовна заява подана представником [566, с. 45].

Неподання копій документів у належній кількості, доказів на підтвердження обставин, якими обґрунтовуються позовні вимоги, а також неподання довіреності чи іншого документу, що підтверджує повноваження представника, якщо позовна заява подана представником, характерні й для позовів органів Державної аудиторської служби України до адміністративних судів. Щодо неправильної сплати чи несплати судового збору, то у цій категорії справ органи Держаудитслужби практично помилок не допускають.

Якщо позивач усунув недоліки позовної заяви у строк, встановлений судом, вона вважається поданою у день первинного її подання до адміністративного суду, якщо ж не усунув, то така заява повертається позивачеві. Важливо, щоб при прийнятті рішення про повернення позовної заяви з підстав неусунення недоліків суд ретельно перевірив, чи отримана позивачем ухвала про залишення позову без руху у строк, достатній для її виконання, та чи забезпечена позивачу можливість для усунення недоліків, на які вказав суд, тривалість строку, який у кожному конкретному випадку повинен встановлюватись з урахуванням характеру недоліків та реальної можливості виправлення недоліків з дня отримання позивачем ухвали [564].

Крім неусунення недоліків позовної заяви, відповідно до ч. 4 ст. 169 КАС України у справах, пов'язаних із застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, позовна заява повертається позивачеві, якщо: позивач до відкриття провадження в адміністративній справі подав заяву про її відкликання; позов подано особою, яка не має адміністративної процесуальної дієздатності, не підписано або підписано особою, яка не має права її підписувати, або особою, посадове становище якої не вказано; позивачем подано до цього самого суду інший позов (позови) до цього самого відповідача (відповідачів) з тим самим предметом та з однакових підстав і щодо такого позову (позовів) на час вирішення питання про відкриття провадження у справі, що розглядається, не постановлена ухвала про відкриття або відмову у відкритті провадження у справі, повернення позовної заяви або залишення позову без розгляду; порушено правила об'єднання позовних вимог; у випадках, передбачених ч. 2 статті 123 КАС України – якщо заяву не буде подано особою в зазначений строк або вказані нею підстави для поновлення строку звернення до адміністративного суду будуть визнані неповажними.

Питання про пропущення строків звернення до суду у справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, є достатньо актуальними. Частинами 1 та 2 ст. 122 КАС України визначено, що адміністративний позов може бути подано в межах строку звернення до адміністративного суду, встановленого цим Кодексом (шестимісячний строк, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів) або іншими законами. У випадку оскарження застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства діє припис ст. 124 БК України, відповідно до якого встановлено 10 денний строк для звернення до суду (обчислюється з моменту винесення

відповідного рішення). На пропущення позивачем 10 денного строку відповідно до ч.1 ст. 124 БК України було вказано у рішенні Рівненського окружного адміністративного суду від 23 травня 2014 року, яким було відмовлено у задоволенні позовної вимоги про скасування розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами [567]. Подання адміністративного позову після закінчення цього строку має наслідком залишення такого позову судом без розгляду, якщо суд на підставі позовної заяви та доданих до неї матеріалів не знайде підстав для визнання причин пропуску строку поважними [336, с. 261].

Для звернення до адміністративного суду суб'єкта владних повноважень – органу Державної аудиторської служби встановлюється тримісячний строк, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня виникнення підстав, що дають суб'єкту владних повноважень право на пред'явлення визначених законом вимог.

Повернення позовної заяви не позбавляє права повторного звернення до адміністративного суду в порядку, встановленому законом. На відміну від правових наслідків повернення позову, відмова у відкритті провадження в адміністративній справі не дозволяє повторного звернення. Питання відкриття провадження є найбільш актуальним з огляду на необхідність забезпечення реалізації гарантованого Конституцією та законами України доступу особи до правосуддя [154, с. 132], тому ст. 170 КАС України встановлює вичерпний перелік підстав для відмови у відкритті провадження в адміністративній справі, який розширеному тлумаченню не підлягає [564]. Так, суддя відмовляє у відкритті провадження в адміністративній справі лише, якщо:

1) позов не належить розглядати за правилами адміністративного судочинства;

2) у спорі між тими самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав є такі, що набрали законної сили,

рішення або постанова суду, ухвала про закриття провадження в адміністративній справі;

3) настала смерть фізичної особи чи припинено юридичну особу, яка не є суб'єктом владних повноважень, які звернулися із позовною заявою або до яких пред'явлено позовну заяву, якщо спірні правовідносини не допускають правонаступництва;

4) у провадженні цього або іншого суду є справа про спір між тими самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав.

У досліджуваній категорії справ випадки відмови у відкритті провадження зустрічаються не часто. Зумовлено це тим, що зазначені у КАС України умови винесення ухвали про відмову у відкритті провадження, у цій категорії справ достатньо рідко виникають. Наприклад, п. 3 ч. 1 статті 170 КАС України вважається підставою для відмови у відкритті провадження у справі, якщо факт припинення юридичної особи, які звернулись із позовною заявою або до яких пред'явлено адміністративний позов, виявлено до постановлення ухвали про відкриття провадження. Оскільки цей строк є незначним, ця підстава відмови у відкритті провадження застосовується вкрай рідко, оскільки належне встановлення таких обставин протягом стислого періоду часу є неможливим [564]. Крім того, цю підставу не може бути застосовано у цій категорії справ, оскільки у більшості випадків і розпорядники бюджетних коштів, і суб'єкти наділені повноваженнями на притягнення до фінансово-правової відповідальності за порушення бюджетного законодавства припиняються шляхом реорганізації [154, с. 134]. Органи Державної фінансової інспекції в областях на підставі постанови Кабінету Міністрів України від 6 квітня 2016 року № 266 «Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби» [568] були реорганізовані в 5 офісів Державної аудиторської служби. Адміністративні суди у таких

випадках не відмовляють у відкритті провадження, а здійснюють заміну відповідача. Так, Київський окружний адміністративний суд у справі № 810/3299/16 здійснив заміну відповідача, оскільки Державну фінансову інспекцію в Київській області реорганізовано в Північний офіс Держаудитслужби, який є правонаступником первісного відповідача [569].

Суддя постановляє ухвалу про відмову у відкритті провадження у справі не пізніше п'яти днів з дня надходження позовної заяви. Така ухвала може бути оскаржена, і якщо за результатами оскарження вона буде скасована, то позовна заява вважається поданою в день первісного звернення до суду. Копія ухвали про відмову у відкритті провадження в адміністративній справі надсилається особі, яка подала позовну заяву, разом із позовною заявою та усіма доданими до неї матеріалами не пізніше наступного дня після її постановлення. Копія позовної заяви залишається в суді.

Питання про відкриття провадження в адміністративній справі, пов'язаній із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, суддя вирішує протягом п'яти днів з дня надходження до адміністративного суду позовної заяви, заяви про усунення недоліків позовної заяви у разі залишення позовної заяви без руху. Також слід врахувати, що у випадках розгляду справи за правилами спрощеного позовного провадження (рішення про це суд приймає в ухвалі про відкриття провадження у справі), суд визначає строк відповідачу для подання заперечень проти розгляду справи за правилами спрощеного позовного провадження, який не може бути меншим п'яти днів з дня вручення ухвали.

3.3.2 Особливості розгляду адміністративних справ, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства

Адміністративні справи, пов'язані з застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, як й інші адміністративні справи розглядаються за допомогою сукупності послідовних процесуальних дій. Після відкриття провадження у справі суддя здійснює підготовку до судового розгляду відповідно до правил підготовчого провадження. Завданням підготовчого провадження, у тому числі й у справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, відповідно до ч. 2 ст. 173 КАС України є:

1) остаточне визначення предмета спору та характеру спірних правовідносин, позовних вимог та складу учасників судового процесу;

2) з'ясування заперечень проти позовних вимог;

3) визначення обставин справи, які підлягають встановленню, та зібрання відповідних доказів;

4) вирішення відводів;

5) визначення порядку розгляду справи;

6) вчинення інших дій з метою забезпечення правильного, своєчасного і безперешкодного розгляду справи по суті.

Якщо справа, пов'язана із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, буде розглядатися за правилами загального позовного провадження, то її розгляд починається з підготовчого засідання, яке проводиться із повідомленням сторін. Відповідно до ч. 2 ст. 180 КАС України у підготовчому засіданні суд: з'ясовує, чи бажають сторони вирішити спір шляхом примирення або звернутися до суду для проведення врегулювання спору за участю судді; вирішує питання про вступ у справу інших осіб, заміну неналежного відповідача, заміну позивача, залучення співвідповідача,

об'єднання справ і роз'єднання позовних вимог, прийняття зустрічного позову, якщо ці питання не були вирішені раніше; роз'яснює учасникам справи, які обставини входять до предмета доказування, які докази мають бути подані тим чи іншим учасником справи; з'ясовує, чи надали сторони докази, на які вони посилаються у позові і відзиві, а також докази, витребувані судом, чи причини їх неподання; пропонує учасникам справи надати суду додаткові докази або пояснення; вирішує питання про проведення огляду письмових, речових та електронних доказів за їх місцезнаходженням; вирішує питання про витребування додаткових доказів та визначає строки їх подання; вирішує питання про забезпечення доказів, якщо ці питання не були вирішені раніше; вирішує питання про призначення експертизи, виклик у судове засідання експертів, свідків, залучення перекладача, спеціаліста; за клопотанням учасників справи вирішує питання про забезпечення позову; призначає справу до розгляду по суті, визначає дату, час і місце проведення судового засідання (засідань) для розгляду справи по суті; здійснює інші дії, необхідні для забезпечення правильного і своєчасного розгляду справи по суті.

У главі 4 та 5 Розділу II КАС України передбачено врегулювання спору за участю судді, а також право сторін відмовитись від визнання чи визнати адміністративний позов, а також врегулювати спір на основі взаємних поступок під час підготовчого провадження. У досліджуваній категорії справ такі випадки нечасті. Але найбільш ймовірним є відмова розпорядника або одержувача від позову, зважаючи на швидкоплинність строків застосування зупинення операцій з бюджетними коштами (до 30 днів), і на існуючу можливість вирішення справи у строк, коли розпорядження про застосування цього заходу впливу у зв'язку із закінченням дії втратить юридичну силу. Позивач може відмовитися від позову, а відповідач – визнати позов під час підготовчого провадження, зазначивши про це в заяві по суті справи або в

окремій письмовій заяві. Про прийняття відмови від позову суд постановляє ухвалу, якою закриває провадження у справі. У разі часткової відмови позивача від позову суд постановляє ухвалу, якою закриває провадження у справі щодо частини позовних вимог. У разі визнання позову відповідачем повністю або частково суд за наявності для того законних підстав ухвалює рішення про задоволення позову повністю або у відповідній частині вимог (ст. 189 КАС України).

В адміністративних справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, саме під час визначення необхідності та вжиття заходів щодо забезпечення адміністративного позову виникає найбільше проблемних питань, що стосуються процесуальних дій під час підготовчого провадження. Заходи впливу, що застосовуються за вчинені бюджетні делікти сприяють попередженню порушень бюджетного законодавства [563, с. 195], при цьому більшість із них має значний негативний вплив на фінансову діяльність суб'єктів бюджетних правовідносин. Зокрема, неодноразове зупинення операцій з бюджетними коштами може паралізувати діяльність окремих бюджетних установ протягом кількох місяців. Така ситуація та, як свідчить практика адміністративних судів, подекуди необґрунтоване застосування заходів впливу органами бюджетного контролю зумовлює поширеність звернень до судів з адміністративним позовом про оскарження рішень про застосування того чи іншого заходу впливу за порушення бюджетного законодавства. При цьому зупинити дію оскаржуваного рішення на період розгляду справи можливо за допомогою норм КАС України про забезпечення адміністративного позову [154, с. 141].

Відповідно до загальних засад судочинства подання адміністративного позову або відкриття провадження в адміністративній справі саме по собі не зупиняє дію рішення суб'єкта владних повноважень. Зупинити дію цього рішення чи окремих його положень на час провадження в

адміністративній справі може лише суд в порядку забезпечення адміністративного позову [570, с. 297]. Інститут забезпечення адміністративного позову розглядають як службовий процесуальний інститут (оскільки сама можливість забезпечення зумовлена позовними вимогами) [571, с. 145], а забезпечення позову – як вжиття судом, у провадженні якого знаходиться справа, заходів щодо охорони матеріально-правових інтересів позивача проти несумлінних дій відповідача (який може сховати майно, продати знищити або знецінити його), що гарантує реальне виконання позитивно прийнятого рішення [572; с. 357].

Відповідно до ч. 2 ст. 150 КАС України забезпечення позову допускається як до пред'явлення позову, так і на будь-якій стадії розгляду справи, якщо: 1) невжиття таких заходів може істотно ускладнити чи унеможливити виконання рішення суду або ефективний захист або поновлення порушених чи оспорюваних прав або інтересів позивача, за захистом яких він звернувся або має намір звернутися до суду; або 2) очевидними є ознаки протиправності рішення, дії чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень, та порушення прав, свобод або інтересів особи, яка звернулася до суду, таким рішенням, дією або бездіяльністю. Тобто підставами забезпечення позову є:

– очевидна небезпека заподіяння шкоди правам, свободам та інтересам позивача до ухвалення рішення в адміністративній справі. Очевидність небезпеки полягає в тому, що з високим ступенем вірогідності можуть настати такі дії або події, які безумовно призведуть до порушення правам та інтересам позивача;

– неможливість захисту прав, свобод та інтересів без вжиття таких заходів. Неможливість захисту прав може мати місце, зокрема, у разі знищення предмету спору, відчуження його іншим особам;

– якщо для відновлення прав необхідно буде докласти значних зусиль та витрат. Зокрема, необхідно буде

звертатися до суду, визнавати недійсними рішення, вилучати майно тощо;

– очевидність ознак протиправності рішення, дії чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень. Рішення, дії чи бездіяльність мають очевидні ознаки протиправності, якщо вони істотно суперечать чинному законодавству [321, с. 241].

Ст. 151 КАС України видами забезпечення позову називає:

1) зупинення дії індивідуального акта або нормативно-правового акта;

2) заборона відповідачу вчиняти певні дії;

4) заборона іншим особам вчиняти дії, що стосуються предмета спору;

5) зупинення стягнення на підставі виконавчого документа або іншого документа, за яким стягнення здійснюється у безспірному порядку.

Види забезпечення позову мають бути співмірними із заявленими позивачем вимогами. Адекватність (пропорційність) заходу забезпечення позову, що застосовується судом, визначається його відповідністю вимогам, на забезпечення яких він вживається. Оцінка такої відповідності здійснюється судом, зокрема, з урахуванням співвідношення прав (інтересу), про захист яких просить заявник, із наслідками вжиття заходів забезпечення позову для заінтересованих осіб. При вирішенні питання про зупинення дії рішення суб'єкта владних повноважень суд повинен зважити всі інтереси та визначитися, виходячи зокрема з того, щоб шкода внаслідок невиконання такого рішення у жодному разі не перевищувала шкоду, яку може бути заподіяно виконанням рішення [570, с. 240-241].

Що ж до справ, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, то, варто підтримати думку А. Б. Дмитрик, що забезпеченням адміністративного позову слід вважати вжиття адміністративним судом, у провадженні якого знаходиться

справа, заходів щодо зупинення дії рішення (його частини), яким застосовано відповідний захід впливу, або (та) щодо заборони вчинення певних дій, що гарантує реальне виконання позитивно прийнятого судового рішення [573, с. 151].

Важливість інституту забезпечення адміністративного позову у справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, можливо ілюструвати на прикладі справ про оскарження розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами.

Оскільки оскарження розпорядження не зупиняє його виконання, однією з основних проблем, яка постає перед позивачами, що оскаржують розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами, є недієвість (безрезультатність) судового захисту їх прав, пов'язана із невідповідністю строків дії примусового заходу та строків вирішення адміністративної справи. Зупинити операції відповідно до ч. 2 ст. 120 БК України можливо на строк до 30 днів, а розгляд адміністративної справи, як правило, значно перевищує цей строк. За приписами ст. ст. 173 та 193 КАС України, адміністративна справа, пов'язана із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, повинна бути розглянута і вирішена судом протягом тридцяти днів з дня початку розгляду справи по суті, а підготовче провадження у ній має бути проведене протягом шістдесяти днів з дня відкриття провадження у справі. У Єдиному державному реєстрі судових рішень не було виявлено за 2020 рік жодної адміністративної справи, в якій би окружні адміністративні суди прийняли рішення до закінчення дії розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами.

У більшості випадків суди констатують, що на момент розгляду справи розпорядження не діє, а операції з бюджетними коштами відновлено, тому права позивача не порушено [574], або ж те, що станом на день відкриття провадження в адміністративній справі, оскаржуване

розпорядження втратило свою дію [575]. Тобто, як відзначено у постанові окружного адміністративного суду, на момент розгляду оскаржуване розпорядження не має юридичної сили та не тягне за собою будь-яких наслідків. При цьому вказується, що при розгляді справи було би неприйнятно встановлення механізму відновлення, поновлення порушеного права, без його практичного застосування. Обраний судом спосіб захисту порушеного права має бути ефективним та забезпечити реальне відновлення порушеного права. Тому суд дійшов висновку, що оскаржуване розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами підлягало одноразовому застосуванню та вичерпало свою дію фактом його виконання, а отже й у позові слід відмовити за необґрунтованістю [576]. Схожі рішення судів були предметом розгляду апеляційних інстанцій та Вищого адміністративного суду України, однак вони були залишені без змін [577].

Зважаючи на таку судову практику, у багатьох випадках відповідачі, у тому числі й для того, щоб суд не розглядав, чи були порушення бюджетного законодавства, які стали підставою прийняття розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами, вказують на припинення дії оскаржуваного рішення. Зокрема, під час розгляду однієї зі справ, вирішених Херсонським окружним адміністративним судом, представники відповідача зазначили, що термін розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами сплинув, а операції з бюджетними коштами відновлені, тому вони вважають відсутнім предмет спору, як і відсутніми підстави для висновку про порушення прав позивача розпорядженням, яке не діє [578]. Це є прикладом неоднозначної судової практики у вирішенні спорів, що уважається неприйнятним, особливо для країн кандидатів на членство у Європейському Союзі [579, с. 371].

Таким чином, у більшості випадків адміністративні суди відмовляють у задоволенні позову про визнання протиправним та скасування розпорядження про зупинення операцій з

бюджетними коштами, беручи до уваги закінчення виконання примусового заходу впливу за порушення бюджетного законодавства. Однак за допомогою адміністративного судочинства можна у певній мірі захистити права, порушені незаконним застосуванням зупинення операцій з бюджетними коштами, а також запобігти такому застосуванню у майбутньому.

Статті 150, 151, 155, 156 КАС України передбачають види, способи та порядок забезпечення адміністративного позову. Зокрема, суд за заявою учасника справи або з власної ініціативи має право вжити визначені заходи забезпечення адміністративного позову. Заява про забезпечення позову розглядається судом, у провадженні якого перебуває справа або до якого має бути поданий позов, не пізніше двох днів з дня її надходження, без повідомлення учасників справи. Суд у порядку забезпечення адміністративного позову може ухвалою зупинити дію розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами. Така ухвала негайно надсилається до суб'єкта бюджетного контролю, що прийняв рішення, та є обов'язковою для виконання. Як приклад, Херсонський окружний адміністративний суд у порядку забезпечення позову у справі № 821/3033/14 зупинив дію розпорядження органу державного фінансового контролю про зупинення операцій з бюджетними коштами. В ухвалі суду відзначено, що зупинення операцій з бюджетними коштами створить перешкоди у виконанні позивачем своїх функцій щодо забезпечення водопостачання та обслуговування водогосподарського комплексу (зупинення операцій з бюджетними коштами зупинить надходження та засвоєння коштів, які щоденно необхідні для виконання Управлінням Північнокримського каналу Державного агентства водних ресурсів України своїх завдань та функцій щодо обслуговування насосних станцій, трубопроводів та мережі водних каналів, що, враховуючи спекотливі кліматичні умови, спричинить значної шкоди споживачам води та зрошувальним

землям), а відтак – існує небезпека заподіяння істотної шкоди правам та інтересам позивача, захист яких стане неможливим без вжиття заходів забезпечення [580].

Пункт 14 Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами передбачає можливість органів бюджетного контролю повторно застосувати зупинення операцій до того ж розпорядника (одержувача) у разі неусунення порушення бюджетного законодавства. Тобто, за одне й теж порушення може бути застосовано один і той же примусовий захід кілька разів. Якщо розпорядник (одержувач) бюджетних коштів вважає, що до нього було застосовано захід впливу за порушення бюджетного законодавства протиправно, то для уникнення повторного зупинення операцій з бюджетними коштами необхідно оскаржувати не лише розпорядження про застосування цього примусового заходу, але й відповідні пункти вимоги про усунення порушень (в яких вказується на порушення бюджетного законодавства, що стали підставою для прийняття розпорядження про зупинення операцій). Визнання адміністративним судом вимоги про усунення порушень повністю або частково протиправною унеможливлює повторне застосування зупинення операцій з бюджетними коштами [336, с. 262-263].

Процесуальним результатом підготовчого засідання, який дозволяє перейти до судового розгляду є ухвала про закриття підготовчого провадження та призначення справи до судового розгляду по суті. Судовий розгляд адміністративної справи, пов'язаної з застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, вважається стадією, зміст якого є визначальним для усього провадження у суді першої інстанції [154, с. 150]. У порівнянні із іншими стадіями адміністративного провадження, судовий розгляд адміністративної справи набагато складніша за своїм змістом стадія, оскільки у її межах свої процесуальні повноваження реалізують суд, сторони, треті особи, інші суб'єкти, які беруть участь у розгляді адміністративної справи, здійснюється

встановлення і доказування фактичних обставин публічно-правового спору [581, с. 138]. Завданням розгляду справи по суті є розгляд та вирішення спору на підставі зібраних у підготовчому провадженні матеріалів, а також розподіл судових витрат.

Розгляд справи по суті провадиться шляхом послідовного вчинення судом і учасниками процесу комплексу процесуальних дій, що складають певні частини (етапи), кожна з яких має свої завдання і зміст [571, с. 150].

Відкриття розгляду справи по суті здійснюється шляхом оголошення головуючим, яка справа розглядається. Секретар судового засідання доповідає суду, хто з викликаних у справі осіб з'явився в судове засідання, хто з учасників справи бере участь у судовому засіданні в режимі відеоконференції, чи повідомлено тих учасників справи, хто не з'явився, про дату, час і місце судового засідання в порядку, передбаченому КАС України. Також здійснюється роз'яснення перекладачеві, учасникам справи їхніх прав та обов'язків, видалення свідків із зали судового засідання та встановлення осіб, які прибули у судове засідання, оголошення складу суду, роз'яснення права відводу, а також розгляд заяв та клопотань. У справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, в окремих випадках сторони не з'являються у судове засідання. Відповідно до ст. 205 КАС України неявка у судове засідання будь-якого учасника справи, за умови що його належним чином повідомлено про дату, час і місце цього засідання, не перешкоджає розгляду справи по суті. Із цього правила є такі винятки – суд відкладає розгляд справи в судовому засіданні з таких підстав: 1) неявка в судове засідання учасника справи, щодо якого немає відомостей про вручення йому повідомлення про дату, час і місце судового засідання; 2) перша неявка в судове засідання учасника справи, якого повідомлено про дату, час і місце судового засідання, якщо він повідомив про причини неявки, які судом визнано поважними; 3) виникнення технічних

проблем, що унеможливлюють участь особи у судовому засіданні в режимі відеоконференції, крім випадків, коли відповідно до КАС України судове засідання може відбутися без участі такої особи; 4) необхідність витребування нових доказів, у випадку, коли учасник справи обґрунтував неможливість заявлення відповідного клопотання в межах підготовчого провадження; 5) якщо суд визнає потрібним, щоб сторона, яка подала заяву про розгляд справи за її відсутності, дала особисті пояснення.

З'ясування обставин справи та дослідження доказів розпочинається із вступного слова учасників справи. Суд, заслухавши вступне слово учасників справи, з'ясовує обставини, на які учасники справи посилаються як на підставу своїх вимог і заперечень, та досліджує в порядку, визначеному в підготовчому засіданні у справі, докази, якими вони обґрунтовуються. Суд під час розгляду справи повинен безпосередньо дослідити докази у справі: ознайомитися з письмовими та електронними доказами, висновками експертів, поясненнями учасників справи, викладеними в заявах по суті справи, показаннями свідків, оглянути речові докази. Докази, що не були предметом дослідження в судовому засіданні, не можуть бути покладені судом в основу ухваленого судового рішення.

Після з'ясування всіх обставин у справі та перевірки їх доказами головуючий у судовому засіданні надає сторонам та іншим учасникам справи можливість дати додаткові пояснення. Вислухавши додаткові пояснення, суд постановляє ухвалу про закінчення з'ясування обставин у справі та перевірки їх доказами і переходить до судових дебатів (ст. 224 КАС України).

У судових дебатах виступають з промовами (заключним словом) учасники справи. У цих промовах можна посилатися лише на обставини і докази, які досліджені в судовому засіданні. Кожному учаснику справи надається однаковий час для виступу з промовою в судових дебатах. Тривалість

судових дебатів визначається головуючим з урахуванням думки учасників справи, виходячи з розумного часу для викладення учасниками справи їх позиції по справі. Головуючий може зупинити промовця лише тоді, коли він виходить за межі справи, що розглядається судом, або повторюється, або істотно виходить за визначені судом межі часу для викладення промов у судових дебатах. З дозволу суду промовці можуть обмінюватися репліками. Право останньої репліки завжди належить відповідачеві та його представникові (ст. 225 КАС України). Після судових дебатів суд виходить до нарадчої кімнати (приміщення, спеціально призначеного для ухвалення судових рішень) для ухвалення рішення у справі, оголосивши орієнтовний час його проголошення.

Під час ухвалення рішення суд вирішує: 1) чи мали місце обставини (факти), якими обґрунтовувалися вимоги та заперечення, та якими доказами вони підтверджуються; 2) чи є інші фактичні дані, які мають значення для вирішення справи, та докази на їх підтвердження; 3) яку правову норму належить застосувати до цих правовідносин; 4) чи слід позов задовольнити або в позові відмовити; 5) як розподілити між сторонами судові витрати; 6) чи є підстави допустити негайне виконання рішення; 7) чи є підстави для скасування заходів забезпечення позову.

Відповідно до статті 241 КАС України судовий розгляд в суді першої інстанції закінчується ухваленням рішення суду, а перегляд судових рішень в апеляційному та касаційному порядку закінчується прийняттям постанови. При цьому суд може задовольнити позов повністю або частково чи відмовити в його задоволенні повністю або частково. У випадку задоволення позову в адміністративній справі, пов’язаній із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства суд може прийняти рішення про:

– визнання протиправним та скасування індивідуального акта чи окремих його положень (розпорядження про зупинення операцій з бюджетними

коштами, рішення про зменшення бюджетних асигнувань тощо);

– визнання дій суб'єкта владних повноважень протиправними та зобов'язання утриматися від вчинення певних дій (безпідставне проведення ревізії, зобов'язання утриматися від прийняття рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства);

– визнання бездіяльності суб'єкта владних повноважень протиправною та зобов'язання вчинити певні дії (зобов'язання місцевого фінансового органу застосувати щодо головного розпорядника бюджетних коштів місцевого бюджету зменшення бюджетних асигнувань);

– встановлення наявності чи відсутності компетенції (повноважень) суб'єкта владних повноважень (встановлення повноважень органів бюджетного контролю щодо проведення контрольних заходів та застосування ними заходів впливу за порушення бюджетного законодавства).

Окремо слід звернути увагу на особливості спрощеного позовного провадження у справах, пов'язаних із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Перевагою такого провадження є те, що суд розглядає ці справи протягом розумного строку, але не більше шістдесяти днів із дня відкриття провадження у справі.

Відповідно до ст. 257 КАС України, щоб було задоволено клопотання позивача про розгляд справи за правилами спрощеного позовного провадження необхідно, щоб відповідна справа була незначної складності. Крім того, при вирішенні питання про розгляд справи за правилами спрощеного або загального позовного провадження суд враховує: 1) значення справи для сторін; 2) обраний позивачем спосіб захисту; 3) категорію та складність справи; 4) обсяг та характер доказів у справі, в тому числі чи потрібно у справі призначати експертизу, викликати свідків тощо; 5) кількість сторін та інших учасників справи; 6) чи становить розгляд справи значний суспільний інтерес; 7) думку сторін щодо

необхідності розгляду справи за правилами спрощеного позовного провадження.

Відповідно до ст. 262 КАС України розгляд справи по суті за правилами спрощеного позовного провадження починається з відкриття першого судового засідання. Якщо судове засідання не проводиться, розгляд справи по суті розпочинається, за загальним правилом, через тридцять днів з дня відкриття провадження у справі. Підготовче засідання при розгляді справи за правилами спрощеного позовного провадження не проводиться. Перше судове засідання у справі проводиться не пізніше тридцяти днів із дня відкриття провадження у справі.

Суд розглядає справу в порядку спрощеного позовного провадження без повідомлення сторін за наявними у справі матеріалами, за відсутності клопотання будь-якої зі сторін про інше. За клопотанням однієї із сторін або з власної ініціативи суду розгляд справи проводиться в судовому засіданні з повідомленням (викликом) сторін. При розгляді справи за правилами спрощеного позовного провадження судові дебати не проводяться, а суд досліджує докази і письмові пояснення, викладені у заявах по суті справи, а у випадку розгляду справи з повідомленням (викликом) учасників справи – також заслуховує їхні усні пояснення.

Також відповідно до ч. 5 ст. 328 КАС України судові рішення у справах незначної складності та інших справах, розглянутих у спрощеному позовному провадженні, за загальним правилом, не підлягають касаційному оскарженню.

РОЗДІЛ 4
ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ПРОТИДІЇ ПОРУШЕННЯМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

4.1 Концептуальні засади формування бюджетно-деліктного права як правової основи протидії порушенням бюджетного законодавства

Однією з причин недостатньо ефективної протидії порушенням бюджетного законодавства є сучасний стан правового регулювання відносин, пов'язаних з вчиненням порушення бюджетного законодавства та застосуванням за його вчинення заходів державного примусу. У попередніх розділах було звернено увагу як на недоліки теоретичних конструкцій у цій сфері, так і на проблеми правозастосування через відсутність нормативно-правового регулювання окремих заходів впливу, невизначеність підстав їх застосування, неуніфікованість процедур застосування заходів бюджетно-правового примусу. У зв'язку з цим актуальними є формування цілісного інституту бюджетно-деліктного права, для чого доцільно використати не лише теоретичні напрацювання українських науковців і досягнення вітчизняного законодавства в різноманітних сферах, але й досвід правового регулювання бюджетно-деліктних відносин в зарубіжних країнах.

Незаконне, неефективне використання бюджетних коштів та інші бюджетні правопорушення були та залишаються актуальною проблемою у сфері публічних фінансів як України, так і багатьох країн Європейського союзу. На нашу думку, для України цікавим буде досвід не стільки країн Західної Європи та США, як країн Східної Європи, оскільки законодавство таких країн як Польща, Словаччина, Чехія з одного боку, має багато спільного з українським законодавством, а з іншого – стрімко розвивається в руслі законодавства Європейського Союзу.

У публікаціях останніх років вказуються на зловживання з коштами, виділеними ЄС для проектів в Угорщині, Чехії та Словаччині [582; 583]. При цьому відзначається, що на думку Європейської комісії національні аудиторські інституції мають кращі можливості для захисту та контролю за коштами, виділеними цим країнам Європейським союзом [582]. Аудиторські інституції входять до системи суб’єктів протидії бюджетним деліктам, що вживають заходи для припинення зловживання коштами публічних фондів (передусім, бюджетними коштами), у тому числі й за допомогою застосування заходів юридичної відповідальності.

У Польщі функціонування бюджетних відносин відповідно до принципів цільового та ефективного використання бюджетних коштів та загальні засади бюджетного контролю визначено у Законі Польщі «Про публічні фінанси» від 27 серпня 2009 року [584], а питання протидії бюджетним правопорушенням врегульовано спеціальним законом – Законом Польщі «Про відповідальність за порушення дисципліни у сфері публічних фінансів» від 17 грудня 2004 року [585]. Дія останнього закону поширюється на осіб, які виконують функції щодо управління бюджетними коштами чи їх використання. При чому такими особами є як уповноважені представники органів публічної влади та суб’єктів державного сектора економіки, так і особи, які здійснюють від імені суб’єкта господарювання недержавного

сектора економіки діяльність з бюджетними коштами. Стаття 4 Закону Польщі «Про відповідальність за порушення дисципліни у сфері публічних фінансів» до цих осіб відносить керівників підрозділів сектору державних фінансів; осіб, які входять до складу органу, що виконує бюджет; працівників суб'єктів державного сектору фінансів або інших осіб, на яких окремим актом або на його підставі покладено виконання обов'язків у сфері бюджетної діяльності; осіб, які здійснюють від імені недержавного суб'єкта господарювання функції щодо управління коштами, виділеними з державного чи місцевого бюджету. Також відповідальність за цим законодавчим актом несуть особи, які порушили фінансову дисципліну під час публічних закупівель (стаття 17 Закону) та під час управління коштами, виділеними з бюджету Європейського Союзу (стаття 13 Закону) [586].

Цей законодавчий акт Польщі містить перелік діянь, що вважаються бюджетними правопорушеннями (порушеннями дисципліни у сфері публічних фінансів), а також перелік покарань за їх вчинення. Так, покараннями за порушення дисципліни у сфері публічних фінансів є: 1) попередження (виноситься у разі, якщо порушення вчинено ненавмисно або наслідки вчинення не є істотними); 2) догана (накладається у порядку дисциплінарного провадження); 3) фінансовий штраф; 4) заборона виконувати функції, пов'язані з розпорядженням публічними коштами. Фінансовий штраф накладається у розмірі від одного до трьох розмірів місячної заробітної плати правопорушника, а заборона виконання функцій, пов'язаних з розпорядженням державними коштами накладається на термін від одного до п'яти років.

Крім того, норми Закону Польщі «Про відповідальність за порушення дисципліни у сфері публічних фінансів» визначають компетенцію суб'єктів, що застосовують покарання за вчинення бюджетних правопорушень, а також

детально регламентують провадження у справах про порушення дисципліни у сфері публічних фінансів.

У Словаччині питання відповідальності за бюджетні правопорушення урегульовані Законом «Про бюджетні правила публічного управління та про внесення змін до деяких актів» від 23 вересня 2004 року [587]. Цей законодавчий акт регулює повноваження учасників бюджетного процесу, порядок прийняття та виконання бюджету, контролю за виконанням, а також визначає перелік бюджетних правопорушень та види покарань за їх вчинення. Відповідно до § 19 юридичні та фізичні особи, яким надаються публічні кошти, несуть відповідальність за управління ними та зобов'язані їх використовувати за цільовим призначення, економно та ефективно. У § 31 до порушень фінансової дисципліни (бюджетних правопорушень) віднесено надання або використання бюджетних коштів не за цільовим призначенням; перевищення строку, встановленого для використання бюджетних коштів; недотримання встановленого способу поводження з бюджетними коштами тощо. За ці порушення передбачено стягнення штрафів, пені та фінансових зборів у різних розмірах. Наприклад штраф може бути призначено у розмірі від 200 до 3 300 Євро, а міністерством фінансів до 40 000 Євро.

Крім стягнення коштів до державного бюджету, у Словаччині передбачено й можливість застосування оперативних та компенсаційних санкцій за результатами здійснення фінансового контролю. Так, відповідно до § 7 Закону «Про фінансовий контроль та аудит і про внесення змін до деяких законів» [588] особи, які здійснюють фінансовий контроль мають повноваження визначити чи фінансова операція або її частина може здійснюватися або не може бути здійснена; фінансова операція або її частина може бути продовжена або не продовжена; та чи підлягають відшкодуванню певні суми, якщо фінансова операція або її частина вже здійснена.

Дослідження наукових джерел дозволяє стверджувати, що система заходів адміністративної і фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення за законодавством України та інших країн східної Європи має як спільні, так і відмінні риси. Однак, ґрунтовних порівняльних досліджень застосування цих заходів не проводилось. У працях українських науковців аналізувалися характерні риси фінансово-правової відповідальності за бюджетні проступки (обмежене коло суб'єктів, їх права та обов'язки визначені виключно актами бюджетного законодавства, обмежений період застосування заходів впливу [477]; бюджетні правопорушення як об'єкт фінансово-правової відповідальності, коло суб'єктів, до яких належать учасники бюджетного процесу, застосування заходів впливу фінансово-правового змісту та попереджувальних заходів [7], особливості застосування окремих заходів впливу (повернення бюджетних коштів у відповідний бюджет [589], зупинення операцій з бюджетними коштами [590] та інші). Також акцентувалась увага на відмінних рисах фінансово-правової та адміністративної відповідальності за бюджетні правопорушення. Зокрема, фінансово-правові та адміністративні санкції відрізняються за такими ознаками: 1) підставою застосування санкцій та об'єктом діянь, за які застосовуються санкції; 2) суб'єктним складом; 3) метою застосування санкцій; 4) порядком застосування та нормативно-правовою регламентацією відповідальності; 5) строками накладення санкцій; 6) порядком обчислення розміру грошової санкції; 7) джерелом грошових коштів, на які звертається стягнення; 8) можливістю одночасного застосування фінансово-правових заходів впливу та інших видів юридичної відповідальності [117].

У Польщі поряд з теоретичними дослідженнями характеристик відповідальності за порушення дисципліни у

сфері публічних фінансів [591; 592], акцентується увага на проблемах відповідальності органів місцевого самоврядування у сфері публічних фінансів [593], а також досліджуються механізми притягнення до відповідальності державних службовців за бюджетні правопорушення та відновлення порушеного права громад на використання бюджетних коштів [594]. У Словацьких наукових колах ведеться дискусія щодо доцільності збільшення фінансових санкцій за бюджетні правопорушення та вплив цього збільшення на ефективність контрольної діяльності у бюджетній сфері. При цьому пропонується для удосконалення бюджетно-деліктного законодавства Словаччини використати досвід правового регулювання у Польщі, зокрема щодо можливості одночасного застосування кількох видів санкцій за бюджетні правопорушення та акцентування не лише на каральних діях, а й на профілактичних заходах у сфері бюджетних відносин [595]. Також у дослідженнях відповідальності за бюджетні правопорушення органів місцевого самоврядування наголошується й на тому, що важливість дотримання фінансової та бюджетної дисципліни визначено не лише в національному словацькому, а й у європейському законодавстві [596].

Тобто у наукових дослідженнях застосування заходів фінансово-правової та адміністративної відповідальності за бюджетні правопорушення різних країн Східної Європи більше уваги зосереджують або на національних особливостях такого застосування, або ж порівнюють заходи відповідальності в окремих країнах ЄС, зважаючи на норми європейського законодавства. Порівнянню ж досвіду правового регулювання та правозастосування у сфері бюджетно-деліктних відносин України, Польщі та Словаччини з метою його імплементації в національні системи належної уваги приділено не було.

Отже, правове регулювання застосування заходів адміністративного та бюджетно-правового примусу за

порушення бюджетного законодавства в Україні та Словаччині, на відміну від Польщі, здійснюється на підставі норм, що містяться в комплексних (кодексах) та підзаконних нормативно-правових актах. Метою цих актів є, передусім, регламентація відносин щодо управління, складання та виконання бюджетів, і лише у зв'язку з неналежним функціонування цих відносин їх норми регулюють застосування заходів відповідальності у бюджетній сфері. Існування у Польщі окремого закону, що регламентує застосування заходів відповідальності за бюджетні правопорушення, надає можливість більш ґрунтовно й детально відрегулювати бюджетно-деліктні відносини, визначивши в одному нормативному акті і матеріальні, і процесуальні аспекти відповідальності. Це також допомагає, на відміну від українського законодавства, уникнути великої кількості підзаконних нормативно-правових актів та зберегти логічну послідовність застосування правових норм. Тому доцільним видається запозичання досвіду правового регулювання бюджетно-деліктних відносин у Польщі шляхом виділення в окремий розділ і доповнення глави 18 БК України «Відповідальність та заходи впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства», а в майбутньому прийняття єдиного законодавчого акта, який би регулював підстави і порядок застосування заходів фінансово-правової відповідальності у бюджетній сфері, а також оскарження їх застосування [597, с. 1251].

Чинний БК України містить Розділ V «Контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за порушення бюджетного законодавства», який включає главу 17 «Контроль за дотриманням бюджетного законодавства» і главу 18 «Відповідальність та заходи впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства». На нашу думку, слід врегулювати в окремих розділах питання контролю за

дотриманням бюджетного законодавства та відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Це сприятиме як зменшенню репресивної спрямованості бюджетного контролю, так і структуруванню бюджетно-деліктного законодавства. Розділ V доцільно назвати «Контроль за дотриманням бюджетного законодавства» і включити до нього норми, які окрім повноважень, врегулюють функції та обов'язки суб'єктів бюджетного контролю, механізм їх взаємодії, а також основні засади внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

У наступному розділі (розділ VI з відповідною зміною нумерації розділу «Прикінцеві та перехідні положення» на розділ VII) варто зосередити систему норм, що визначатимуть підстави та порядок притягнення до відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Розділ VI «Порушення бюджетного законодавства та відповідальність за їх вчинення» включатиме главу 18 «Види порушень бюджетного законодавства та загальні засади відповідальності за їх вчинення» і главу 19 «Провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства».

В українській юриспруденції протягом останніх років активно дискутуються питання відповідальності за правопорушення у публічній сфері. Обґрунтовується необхідність переходу від галузевої кодифікації до єдиного кодифікованого акта про публічні правопорушення, який би регулював відповідальність за кримінальні, адміністративні, дисциплінарні правопорушення, а також процесуальні порушення (Т. І. Созанський, В. О. Навроцький та інші [598; 599]), пропонується об'єднати терміном «кримінальне правопорушення» злочини та більшість посягань, які нині називаються адміністративними (Д. С. Азаров) [600, с. 136], доводиться доцільність з КУпАП здійснити трансфер норм про відповідальність у відповідних сферах до базових кодексів, які регулюють правовідносини у певних сферах, виокремити процедурну частину щодо розгляду справ про проступки в окремний нормативний акт –

Кодекс провадження про проступки, а норми про відповідальність посадових осіб органів державної влади структурувати «в оновленому та звільненому від нашарувань Адміністративному кодексі України» (С. В. Пєтков) [26, с. 135-136] та ін. Тобто переважна більшість науковців погоджується з необхідністю реформування адміністративно-деліктного законодавства, пропонуючи різні методи такого реформування. На нашу думку, створення єдиного кодексу, в якому будуть урегульовані усі публічні правопорушення, чи позначення більшості адміністративних правопорушень як кримінальні не сприятиме ні чіткості теоретико-правових конструкцій (невизначеність критерію віднесення правопорушень до публічних, як і відмінність ознак адміністративного та кримінального правопорушення), ні підвищенню ефективності правозастосування (замість спрощення, процедура розгляду правопорушень ускладниться через поєднання різних за юридичною природою та ступенем небезпеки (шкідливості) деліктів). Пропозиції ж щодо переміщення норм про відповідальність у відповідних сферах до базових кодексів із формуванням КУпАП (чи іншого кодифікованого акту), в якому адміністративними правопорушеннями будуть визнані лише ті, які посягають на управлінські відносини (відносини публічного адміністрування), видаються найбільш обґрунтованими та такими, що відповідають сучасним тенденціям розвитку українського права в умовах його наближення до стандартів права Європейського союзу.

Переміщення норм про відповідальність до профільного законодавства дозволить побудувати його систему, яка буде характеризуватися як більш цілісна та комплексна, оскільки в межах однієї правової структури отримають нормативне закріплення не лише регулятивні, але й більшість охоронних відносин. Крім того, це сприятливо вплине й на якість і

фаховість правозастосовної діяльності, зважаючи на те, що рішення про застосування заходів відповідальності будуть приймати спеціалізовані суб'єкти, переважна більшість завдань яких визначається, а функціонування відбувається у сфері, врегульованій саме цим профільним законодавством.

У цьому контексті доцільним є переміщення норм, що визначають адміністративну відповідальність посадових осіб учасників бюджетного процесу, з КУпАП до БК України. Тому статтю ст. 164-12 «Порушення бюджетного законодавства» КУпАП необхідно виключити, у зв'язку з чим внести зміни до норм, що визначають адміністративно-юрисдикційні повноваження у провадженні у справах про адміністративні правопорушення. Оскільки у ст. 221 КУпАП безпосередньо ст. 164-12 КУпАП не названо (судді районних, районних у місті, міських чи міськрайонних судів розглядають справи про адміністративні правопорушення, передбачені … статтями 164, 164-3, 164-5–164-13…), то вона змін не потребує. Статтю 155 КУпАП «Особи, які мають право складати протоколи про адміністративні правопорушення» необхідно змінити, виклавши абзаци пункту 1 частини першої статті 255 КУпАП у такій редакції: «органів державного фінансового контролю (статті 163-12, частини третя – шоста статті 164-14); Рахункової палати (статті 164-14, частини п'ята і шоста статті 188-19);».

У БК України відповідальність посадових осіб учасників бюджетного процесу доцільно передбачити у статті 121. Назва («Відповідальність за порушення бюджетного законодавства») та чинна редакція ч. 1 цієї статті («Посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законом») дещо не відповідають вимогам нормопроектної техніки. У статті йдеться про відповідальність саме посадових осіб учасника бюджетного процесу, тому недоцільно розширено тлумачити її назву та сформулювати її більш точно

– «Відповідальність посадових осіб за порушення бюджетного законодавства». Що ж до ч. 1 ст. 121 БК України, то, по-перше, у сучасних умовах немає потреби у галузевих кодифікованих актах (особливо тих, що містять й норми щодо застосування заходів державного примусу у цій галузі) наводити відсильні норми, в яких перераховуються визначені у Конституції України види відповідальності; по-друге, тлумачення цієї норми не дозволяє чітко окреслити зміст поняття «порушення бюджетного законодавства» – незрозуміло ким допущено порушення – посадовою особою чи учасником бюджетного процесу (юридичною особою), а також має місце певне ототожнення вини юридичної особи і вини її представника – посадової особи; по-третє, хоча законодавець й намагався розмежувати у цій статті відповідальність фізичних осіб за порушення бюджетно-правових норм та можливість їх притягнення до відповідальності за порушення бюджетного законодавства, вчинене розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів, на практиці ці аспекти нерозривно пов’язані, що зумовлює сприйняття правозастосовними суб’єктами ч. 1 і ч. 2 ст. 121 БК України як майже ідентичні за змістом приписи. Тому доцільним є залишити як ширшу за змістом та таку, що точніше відображає суть поняття «порушення бюджетного законодавства», а також відповідає сфері предметного регулювання Бюджетного кодексу України норму, викладену у ч. 2 цієї статті, уточнивши суб’єктів вчинення порушення – «Порушення бюджетного законодавства, вчинене розпорядником, одержувачем бюджетних коштів чи іншим учасником бюджетного процесу, може бути підставою для притягнення до відповідальності згідно з законами України його керівника чи інших відповідальних посадових осіб, залежно від характеру вчинених ними діянь» (вважати її ч. 1 ст. 121 БК України).

У ч. 2 – 4 ст. 121 БК України варто зазначити конкретні порушення бюджетного законодавства та розміри штрафів, які накладаються за їх вчинення, взявши за основу ст. 164-12 КУпАП (яку пропонується виключити з Кодексу України про адміністративні правопорушення). Зокрема, ч. 2 можливо викласти у такій редакції: «2. Включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань; порушення вимог Бюджетного кодексу України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати; здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів; порушення вимог Бюджетного кодексу України при здійсненні витрат державного бюджету (місцевого бюджету) у разі несвоєчасного набрання чинності законом про Державний бюджет України (несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет) на відповідний рік, -

тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб у розмірі тридцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.»; ч. 3 – «3. Взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України на відповідний рік; включення до складу спеціального фонду бюджету надходжень з джерел, не віднесених до таких Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України на відповідний рік; зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунку (за винятком коштів, що отримуються установами України, які функціонують за

кордоном), а також акумулювання їх на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету; зарахування доходів бюджету до іншого, ніж визначено Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України на відповідний рік, бюджету, в тому числі внаслідок здійснення поділу податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів між бюджетами з порушенням визначених розмірів; здійснення державних (місцевих) запозичень, надання державних (місцевих) гарантій з порушенням вимог Бюджетного кодексу України; прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій; розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог Бюджетного кодексу України; створення позабюджетних фондів, порушення вимог Бюджетного кодексу України щодо відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів; надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог Бюджетного кодексу України та/або встановлених умов кредитування бюджету; здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч Бюджетному кодексу України; порушення вимог Бюджетного кодексу України щодо виділення коштів з резервного фонду бюджету, -

тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб у розмірі п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.»; ч. 4 – «4. Здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до Бюджетного кодексу України мають проводитися з іншого бюджету; здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про

Державний бюджет України на відповідний рік; нецільове використання бюджетних коштів; видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону; здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік, -

тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб у розмірі вісімдесяти п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.».

Важливим є також розмежування відповідальності посадових осіб у вигляді фінансових штрафів та кримінальної відповідальності, а також посилення державно-примусового впливу у випадку повторності вчинення порушення бюджетного законодавства. Для цього пропонується у ч. 5 ст. 121 БК України зазначити, що повторне вчинення перелічених порушень бюджетного законодавства протягом року тягне за собою накладення штрафу у подвійному від передбаченого за ці порушення розмірі, а ч. 6 викласти у такій редакції: «6. Відповідальність посадових осіб, передбачена цією статтею настає, якщо ці порушення бюджетного законодавства за своїм характером не тягнуть за собою відповідно до закону кримінальної відповідальності.».

Не менш важливим є визначення порядку накладення на посадових осіб штрафів за порушення бюджетного законодавства. До формування системи норм, що будуть визначати уніфікований порядок застосування усіх заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, доцільно питання щодо накладення штрафів на посадових осіб вирішувати під час провадження щодо застосування заходів впливу до учасників бюджетного процесу. Тобто, якщо вчинено порушення бюджетного законодавства юридичною особою – розпорядником (одержувачем) бюджетних коштів, за яке передбачено застосування заходу впливу (зупинення операцій з бюджетними коштами, безспірне вилучення коштів

тощо), то відповідний правозастосовний орган не лише приймає рішення про застосування цього заходу на підставі дослідження ознак і складу відповідного порушення бюджетного законодавства, але й визначає вину та інші суб'єктно-об'єктні ознаки складу правопорушення посадової особи цього розпорядника та приймає рішення про накладення на неї штрафу. Як приклад, одержувач бюджетних коштів здійснив нецільове їх використання (п. 24 ст. 116 БК України), уповноважені особи Державної аудиторської служби України у порядку ст. 118 БК України та згідно приписів Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22 грудня 2010 р. № 1163 [129] застосовують цей захід та приймають рішення про накладення штрафу на посадових осіб одержувача відповідно до пропонованої редакції ст. 121 БК України. Винятком із цього правила є застосування попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства. Оскільки окремого нормативно-правового акту, який би регулював застосування усіма суб'єктами попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства не прийнято, то і його застосування не буде зумовлювати обов'язок використовувати відповідну процедуру щодо накладення штрафів на посадових осіб учасників бюджетного процесу.

Запропонований порядок накладення штрафів на посадових осіб учасників бюджетного процесу актуалізує низку питань, серед яких найбільш значними є необхідність законодавчого закріплення обов'язку правозастосовного органу доводити наявність події і складу порушення бюджетного законодавства, у тому числі вини і юридичних осіб – учасників бюджетного процесу, і вини їх посадових осіб, а також можливості диференційованого оскарження

рішень правозастосовного органу. У зв'язку з цим необхідним видається закріплення у главі 19 «Провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства» серед інших прав та обов'язків суб'єктів правозастосування й цього обов'язку, а також визначення у ст. 116 БК України порушення бюджетного законодавства як протиправного, винного, шкідливого діяння (дії чи бездіяльності), що порушує встановлений Бюджетним кодексом України та іншими законами порядок складання, розгляду, затвердження проекту бюджету, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання.

Зміна суб'єкта, який приймає рішення щодо накладення штрафу на посадових осіб учасників бюджетного процесу – в адміністративно-деліктному провадженні суд, а відповідно до пропонованих змін у бюджетно-деліктному – орган бюджетного контролю, зумовлює необхідність захисту прав та інтересів як учасників бюджетного процесу, так і їх посадових осіб. Тому доцільним видається закріпити у главі 19 БК України процесуальні права і юридичних осіб – учасників бюджетного процесу, і їх посадових осіб. При цьому оскарження рішення про накладення штрафу на посадову особу, оскільки таке рішення не має оперативного характеру, зупиняє його виконання до вирішення скарги, а оскарження рішення про застосування заходу впливу – не зупиняє. Це положення слід відобразити у ст. 224 БК України.

Запровадження перелічених змін стане першим кроком на шляху формування цілісного інституту бюджетно-деліктного права, в якому за вчинення бюджетного делікту буде передбачено застосування і правовідновлювальних заходів, і заходів юридичної відповідальності. Внесення таких змін також зумовить введення у науковий обіг поняття «бюджетно-деліктне провадження» як одного з видів юрисдикційного провадження, в якому за єдиними принципами і в однакових часових межах застосовуватимуться до юридичних осіб заходи впливу за порушення бюджетного

законодавства, а до їхніх посадових осіб – стягнення у вигляді штрафу. Це призведе не лише до процесуальної економії, а й до можливості поєднання позитивних характеристик адміністративно-деліктного провадження (забезпеченість прав учасників, необхідність доведення вини та інших елементів складу правопорушення тощо) та провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (оперативність, використання процесуальних інструментів фінансового контролю, оскарження рішення в адміністративний суд із можливістю не лише апеляційного, а й касаційного перегляду тощо).

4.2 Проблеми та перспективи удосконалення організації протидії порушенням бюджетного законодавства

Існуюча система протидії порушенням бюджетного законодавства характеризується як позитивними результатами у цій сфері, так і має недоліки та організаційні прорахунки функціонування.

Проблеми правового та організаційного характеру виникають і під час виявлення порушень бюджетного законодавства, і в процесі застосування заходів адміністративного та бюджетно-правового примусу. Однією з причин виникнення цих проблем є несистемність реформування окремих суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства. Стосується це як органів бюджетного контролю, так і правоохоронних органів.

Метою реформування Рахункової палати у нормативно-правових актах та у дослідженнях науковців визнається надання її правового статусу вищого органу незалежного зовнішнього контролю [601, с. 88] – незалежної вищої аудиторської інституції держави. Незалежність Рахункової палати вважається важливою складовою економічної безпеки держави, а її втрата Національною економічною стратегією на період до 2030 року називається одним із тих неприпустимих кроків, заборонених напрямів руху, що є критичними перепонами для розвитку економіки України [1].

Основною метою Стратегії розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки є запровадження в Україні дієвої моделі зовнішнього аудиту публічних коштів та державного майна для задоволення запиту суспільства, яка б відповідала міжнародним стандартам вищих органів аудиту та забезпечила виконання взятих Україною зобов'язань перед міжнародними партнерами [224].

Відповідно до Проміжного звіту про виконання Стратегії розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки станом на 01.01.2021 (затверджений рішенням Рахункової палати від 23.02.2021 № 4-5) [602], який ґрунтувався на порівнянні фактичних показників (індикаторів) для оцінки виконання з їх цільовими значеннями, 7 із 68 показників (10 %), визначених на підставі критеріїв Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework (SAI PMF), досягли цільового значення (4 бали) (зміст стратегічного плану (компонент (i) SAI-3); стандарти та принципи фінансового аудиту (компонент (i) SAI-9); своєчасне подання результатів фінансового аудиту (компонент (i) SAI 11); адміністративно-допоміжні служби (компонент (iii) SAI 21); функція управління кадровими ресурсами (компонент (i) SAI 22); оплата праці, просування по службі та соціальне забезпечення працівників (компонент (iv) SAI 22); належна практика комунікації з органами законодавчої влади (компонент (ii) SAI 24). Прогрес відбувся у досягненні 11 показників, у тому числі – організаційна незалежність (автономність) (компонент (iii) SAI-1) – 3 бали (базовий рівень – 2 бали), виконання фінансового аудиту (компонент (ii) SAI 10) – 3 бали (базовий рівень – 0 балів) та оцінка доказів аудиту, підготовка висновку і звіту за результатами фінансового аудиту (компонент (iii) SAI 10) – 3 бали (базовий рівень – 0 балів) [227].

Як Стратегія розвитку Рахункової палати, так й індикатори її виконання свідчать про те, що реформа цього органу публічної влади спрямована, передусім, на формування інституту публічного аудиту, який передбачає повне «викорінення» засад адміністративно-дисциплінарного контролю («контроль заради дисципліни») у напрямі впровадження парадигмальних засад модерної моделі державного фінансового контролю – публічного аудиту («контроль заради результативності й

ефективності») [214, с. 61]. Позитивно оцінюючи таку мету, варто зазначити, що переорієнтація фінансового контролю на проведення аудиту ефективності не повинна бути єдиною метою фінансово-контрольних заходів. У процесі проведення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) необхідно ставити завдання й протидії порушенням бюджетного законодавства, не пов'язаних із ефективним використанням бюджетних коштів. Не менш важливим видається виявлення бюджетних правопорушень, реагування на них відповідно до повноважень Рахункової палати, у тому числі повідомлення про делікти правоохоронних органів.

Реформування Державної аудиторської служби як органу державного фінансового контролю також зорієнтоване на перехід від функцій контролю до аудиту [200]. У жовтні 2015 року з метою посилення централізованого аудиту та зменшення використання зовнішніх механізмів контролю Державну фінансову інспекцію було реорганізовано у Держаудитслужбу. Цей крок з-поміж іншого був здійснений з ціллю забезпечення пріоритетності проведення аудиту, що буде спрямований на запобігання нецільовому, неефективному використанню бюджетних коштів та майна, переорієнтування інспектування саме на значні фінансові порушення, а також забезпечення проведення ревізій виключно з урахуванням рівня ризиків.

Разом з тим на шляху до досягнення цієї мети існує ряд перешкод. Зокрема, заходи фінансового інспектування все ще не достатньою мірою базуються на ризикоорієнтованому відборі об'єктів з акцентом на серйозні порушення та шахрайство. Причиною цього є відсутність у Держаудитслужбі доступу до всієї необхідної інформації та недосконалість відповідної методики. Крім того, спроможність Держаудитслужби щодо проведення спеціалізованих аудитів залишається низькою [200].

Сприятиме доступу до необхідної інформації прийняття Постанови Кабінету Міністрів України «Про інформаційну

взаємодію між суб'єктами протидії порушенням бюджетного законодавства» та укладення адміністративних договорів про взаємодію між Держаудитслужбою та іншими органами бюджетного контролю і правоохоронними органами. Особливо важливим є налагодження ефективної співпраці між основними органами бюджетного контролю – Рахункової палати та Державної аудиторської служби України. Недостатній рівень їх взаємодії не тільки не сприяє підвищенню результативності бюджетного контролю, а й спричиняє збільшення латентності порушень бюджетного законодавства. Певна частина цих порушень не виявляються і не припиняються через неохопленість відповідної діяльності бюджетних установ фінансовим контролем.

Що ж до процесів реформування органу державного фінансового контролю, то це один з небагатьох центральних органів виконавчої влади, який протягом останніх десяти років чотири рази змінював найменування та відповідні функції. У 2011 році Державна контрольно-ревізійна служба була реорганізована у Державну фінансову інспекцію, яка своєю чергою у 2015 році перетворена на Державну аудиторську службу України. Прикладом несистемності реформування цього органу є створення (шляхом реорганізації Державної аудиторської служби України) [204] та ліквідація Офісу фінансового контролю [206] протягом півроку (грудень 2019 – травень 2020 років).

Відсутність системності як основної якості реформування правоохоронних органів неодноразово відзначалась у публікаціях та виступах [603, с. 10]. Як відзначає О. Н. Ярмиш, стратегічна лінія реформ не була чітко визначена на перспективу, не отримала належного закріплення у відповідних документах, достатньої нормативно-правової, організаційної, кадрової, фінансово-матеріальної, ідеологічної підтримки, періодично переживала коливання та навіть

фактичний рух назад (хоч офіційно це ніколи не проголошувалось) [266, 49]. Значною мірою це стосується й правоохоронних органів, що здійснюють функції протидії порушенням бюджетного законодавства. Процеси перерозподілу повноважень, у зв'язку із зміною завдань та створенням нових правоохоронних суб'єктів, зумовлюють зосередження основної уваги на виконанні функцій реагування на вчинені порушення, а не на попередженні протиправних діянь.

Ці та інші фактори дозволяють стверджувати, що профілактика порушень бюджетного законодавства у сучасних умовах проводиться фрагментарно, не простежується системне та комплексне здійснення попереджувальної роботи як правоохоронними й антикорупційними органами, так і органами бюджетного контролю. Однією з причин такого стану є відсутність закріпленого на підзаконному рівні механізму реалізації законодавчих норм про взаємодію між створеними за останні роки суб'єктами протидії (НАБУ, ДБР, НАЗК) та органами бюджетного контролю і застарілість норм, що регулюють взаємовідносини між іншими правоохоронними органами й органами державного фінансового контролю.

Закони України «Про Національне антикорупційне бюро України» [98], «Про Державне бюро розслідувань» [125], «Про Бюро економічної безпеки України» [97] закріплюють основні положення механізму взаємодії з іншими суб'єктами протидії порушенням бюджетного законодавства. Зокрема, органи бюджетного контролю з метою запобігання та протидії кримінальним правопорушенням, віднесеним до підслідності НАБУ та ДБР, зобов'язані:

1) під час здійснення у межах своєї компетенції контрольних функцій з'ясовувати дії фізичних та юридичних осіб, що можуть свідчити про відповідні кримінальні правопорушення або створювати умови для їх вчинення;

2) передавати відповідному суб'єкту одержувані при здійсненні контрольних функцій і аналізі інформації, що

надходить, відомості, що можуть свідчити про кримінальні правопорушення або використовуватися для попередження, виявлення, припинення і розслідування кримінальних правопорушень, віднесених законом до підслідності НАБУ чи ДБР;

3) за зверненням НАБУ проводити у межах своєї компетенції ревізії, перевірки та інші дії щодо контролю за дотриманням законодавства України фізичними та юридичними особами [87, с. 81-82].

У ст. 7 Закону України «Про Бюро економічної безпеки України» передбачено, що цей правоохоронний орган в порядку, визначеному законом, має безпосередній, у тому числі автоматизований, доступ до автоматизованих інформаційних і довідкових систем, реєстрів і банків (баз) даних, держателем (адміністратором) яких є державні органи або органи місцевого самоврядування, користується державними, у тому числі урядовими, засобами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами. Порядок такого доступу визначається відповідними міжвідомчими угодами (договорами), спільними наказами (розпорядженнями) та протоколами до них або в порядку електронної інформаційної взаємодії, якщо інше не передбачено законом [97]. Схожі норми містять й законодавчі акти, що регулюють діяльність Національного антикорупційного бюро України та Державного бюро розслідувань.

Однак у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства ці норми нереалізовані – немає ні адміністративних договорів, ні спільних підзаконних нормативно-правових актів, що регулювали б спільну діяльність. На сьогодні є чинним спільний наказ Головного контрольно-ревізійного управління, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури від

19 жовтня 2006 року № 346/1025/685/53 «Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України» [409]. Як неодноразово відзначалося у статтях цей нормативно-правовий акт має значні недоліки, оскільки він не лише не відображає сучасні реалії протидії порушенням у бюджетній сфері, але й у ньому містяться приписи, що не базуються на чинних нормах законів України [110, с. 196; 155, с. 123]. У свій час він мав важливе значення, адже був спрямований на забезпечення ефективної взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби (далі – ДКРС) та органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України з питань розгляду звернень правоохоронних органів, призначення, організації та проведення ревізій за ними, передачі їм матеріалів ревізій за власною ініціативою органів ДКРС, зворотного інформування про результати розгляду переданих матеріалів, виділення спеціалістів органів ДКРС, інших питань, що мають місце при виконанні органами ДКРС та правоохоронними органами покладених на них завдань [409]. Але з часу прийняття його норми жодного разу не змінювалися, а більшість законодавчих актів, які були підставою його розроблення або втратили чинність (Кримінально-процесуальний кодекс України від 28 грудня 1960 року, Закон України «Про міліцію») або були значно змінені (Закони України «Про Службу безпеки України», «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» та інші). Тобто він містить норми, які не лише не відображають реальних потреб сьогодення, але й не відповідають законодавчим актам.

Одним з організаційних недоліків функціонування системи протидії порушенням бюджетного законодавства є відсутність належної координації суб’єктів цієї системи. Відповідно до Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року (схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів

України від 10 травня 2018 р. № 310-р) для виконання завдання унормування механізму взаємодії та обміну інформацією між органами державної влади, органами місцевого самоврядування та створення інтегрованої автоматизованої інформаційної бази передбачено розроблення концепції розвитку інформаційного забезпечення у сфері контролю за управлінням та використанням державних (місцевих) ресурсів, зокрема, яка буде містити такі компоненти, як: розроблення нормативно-правових актів щодо механізму взаємодії та обміну інформацією між органами контролю; створення інтегрованої автоматизованої інформаційної бази з даними про стан та результати державного контролю за управлінням та використанням державних (місцевих) ресурсів – Державної аудиторської служби України, Рахункової палати, Державної казначейської служби України та інших відповідних державних органів, що уповноважені здійснювати державний контроль [201].

Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки [200] разом із питаннями взаємодії актуалізує питання координації діяльності суб’єктів, що здійснюють протидію порушенням бюджетного законодавства. Більше того, реалізація цієї стратегії передбачала утворення трирівневого координаційного механізму – міжвідомчої робочої групи з питань розвитку системи управління державними фінансами під головуванням заступника Міністра фінансів, спеціальної робочої групи з питань реформування державного управління в межах реформи державних фінансів під головуванням державного секретаря Міністерства фінансів та координаційної ради з питань реформування державного управління [200]. Саме не створення у повному обсязі цього координаційного механізму, на думку представників Рахункової палати, негативно позначилося на своєчасності та повноті виконання заходів

Стратегії реформування як в цілому, так і за окремими елементами [604]. Таким чином, питання координації діяльності суб'єктів, які забезпечують охорону відносин у сфері публічних фінансів, здійснюють управлінські та юрисдикційні повноваження щодо порушників бюджетного законодавства є актуальними, а використання результатів наукових досліджень цих питань дозволить підвищити ефективність управління бюджетними коштами [155, с. 122].

Наявність у системі протидії порушенням бюджетного законодавства суб'єктів, які належать до різних гілок влади, мають різне спрямування функціонування та різні завдання актуалізує питання їх взаємодії, координації діяльності як у підсистемі органів бюджетного контролю і підсистемі правоохоронних органів окремо, так взаємодії цих підсистем між собою. Однією з основних рис координації як організаційного етапу взаємодії є наявність реальних повноважень та можливості координування – управлінського впливу на відокремлені структури з метою організації їх узгодженої діяльності. У системі органів бюджетного контролю хоча й не створено структуру, яка б була наділена координаційними повноваженнями щодо усіх суб'єктів контролю, однак координаційні функції щодо органів, які найбільш інтенсивно застосовують заходи впливу за порушення бюджетного законодавства – органи Державної аудиторської служби та Державної казначейської служби, здійснює Міністерство фінансів України. Відповідно до пп. 85 п. 4 Положення про Міністерство фінансів України [131] це міністерство здійснює координацію та спрямування діяльності органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Координація діяльності через Міністра фінансів України передбачена не лише у положеннях про Державну аудиторську службу України [133] та Державну казначейську службу України [253], але й отримала правове регулювання на рівні окремого нормативно-правового акту –

наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку взаємодії Міністерства фінансів України з центральними органами виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України» [605]. У п. 1.2 наказу констатується, що цей порядок спрямовано на забезпечення узгодженості, планомірності та цілісності формування державної політики у відповідних сферах, а також ефективності її реалізації. У ньому деталізовано процедури підготовки Держаудитслужбою, Державною казначейською службою та іншими службами, що координуються через Міністра фінансів, проектів актів Кабінету Міністрів України, погодження проектів нормативно-правових актів, розроблених іншими центральними органами виконавчої влади, підготовки проектів наказів Мінфіну України. Також визначено процедуру скасування актів цих служб за рішенням Міністра фінансів, якщо ці акти не відповідають Конституції України і законам України, актам Президента України та Кабінету Міністрів України, іншим актам законодавства.

Координація діяльності органів бюджетного контролю відповідно до Порядку взаємодії Міністерства фінансів України з центральними органами виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України, здійснюється й за допомогою визначення Міністром фінансів пріоритетів діяльності відповідних органів. Ці пріоритети в обов’язковому порядку відображаються у планах діяльності служб, річний план діяльності затверджує Міністр фінансів України.

Для координації відповідних державних служб та підрозділів Міністерства фінансів України у структурі цього міністерства створено Департамент координаційно-моніторингової роботи, серед завдань якого – реалізації

заходів для забезпечення виконання Міністром фінансів повноважень щодо спрямування та координації діяльності Державної казначейської служби України, Державної аудиторської служби України та Державної служби фінансового моніторингу України.

Питанням координації діяльності щодо протидії порушенням бюджетного законодавства приділяється увага не лише на рівні Міністерства фінансів, але й на рівні управлінських структур органів, що безпосередньо здійснюють бюджетний контроль та застосовують заходи впливу до порушників законодавства. Так, спеціально створений Департамент стратегічного планування, звітності та координації здійснення державного фінансового контролю Держаудитслужби формує проект Плану контрольно-ревізійної роботи Держаудитслужби та здійснює низку інших координаційних функцій.

У структурі Рахункової палати координаційну роботу здійснює управління організаційного забезпечення, відділами якого є відділ забезпечення внутрішніх комунікацій та відділ координації роботи територіальних управлінь. Однак, структури, яка б координувала діяльність Рахункової палати та органів бюджетного контролю, що належать до виконавчої гілки влади, не створено [155, с. 123].

Що ж до взаємодії та координації органів бюджетного контролю з правоохоронними органами, то окремі форми взаємодії закріплені на законодавчому та підзаконному нормативно-правових рівнях, однак механізми координації їх діяльності практично не відображені у правових актах. У Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [99] передбачено, що позапланова виїзна ревізія проводиться органами фінансового контролю у разі надходження доручення щодо проведення ревізій у підконтрольних установах від 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 (ч. 5 ст. 11), а також зобов'язано працівників органу державного фінансового контролю у випадках виявлення зловживань і порушень чинного законодавства передавати правоохоронним органам матеріали ревізій (ч. 2 ст. 12).

На відміну від ситуації щодо координації суб'єктів протидії порушенням національного бюджетного законодавства та її інституційного забезпечення, ситуація щодо координації діяльності у сфері захисту фінансових інтересів України та Європейського Союзу як сторін Угоди про асоціацію дещо краща. З 2017 році з метою виконання зобов'язань України, що випливають з Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, в Україні запроваджуються окремі елементи механізму координації взаємодії органів державної влади для захисту цих фінансових інтересів. Постановою Кабінету Міністрів України від 25 жовтня 2017 р. № 1110 «Про запровадження національного механізму координації взаємодії органів державної влади з метою захисту фінансових інтересів України та Європейського Союзу» [429] було створено Міжвідомчу координаційну раду з питань протидії порушенням, які впливають на фінансові інтереси України та ЄС. До її складу увійшли і представники Кабінету Міністрів України (Віце-прем'єр-міністр з питань європейської та євроатлантичної інтеграції України, заступник Державного секретаря Кабінету Міністрів України, Генеральний директор Урядового офісу координації європейської та євроатлантичної інтеграції), і представники правоохоронних органів (МВС, Національної поліції,

прокуратури, НАБУ, СБУ), так і представники органів бюджетного контролю (Мінфіну, Держаудитслужби, Рахункової палати) (частина з них не за рішенням Кабінету Міністрів, а за згодою).

Серед основних завдань Міжвідомчої координаційної ради є:

1) сприяння забезпеченню координації дій органів виконавчої влади з питань виявлення та протидії фактам шахрайства з фінансовими ресурсами та послугами Європейського Союзу, наданими Україні на безоплатній та безповоротній основі відповідно до міжнародних договорів, а також забезпечення взаємодії діяльності державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, пов'язаної з реалізацією положень розділу VI «Фінансове співробітництво та положення щодо боротьби із шахрайством» Угоди про асоціацію між Україною;

2) підготовка до подання на розгляд Кабінету Міністрів України узгоджених позицій щодо внесення змін до законодавства з метою удосконалення механізму виявлення, розслідування та запобігання фактам шахрайства з фінансовими ресурсами та послугами Європейського Союзу, що були надані Україні на безоплатній та безповоротній основі відповідно до міжнародних договорів, та оптимізації процесу боротьби із шахрайством;

3) визначення шляхів, механізму та способів:

– здійснення державними органами заходів щодо запобігання порушенням фінансових інтересів України та ЄС під час використання ресурсів Європейського Союзу, наданих Україні на безоплатній та безповоротній основі відповідно до міжнародних договорів;

– взаємодії з державними органами, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями у зв'язку з виявленням порушень під час використання ресурсів Європейського Союзу, наданих Україні

на безоплатній та безповоротній основі відповідно до міжнародних договорів;

– реагування державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій у зв'язку з виявленням порушень під час використання ресурсів Європейського Союзу, наданих Україні на безоплатній та безповоротній основі відповідно до міжнародних договорів [429]. Схожі завдання доцільно закріпити й за координаційним органом, який би організовував (із відповідним забезпеченням) взаємодію суб'єктів, що протидіють правопорушенням з бюджетними коштами, отриманими не від міжнародних чи іноземних інституцій [155, с. 123].

У зв'язку з цим актуальним є створення Координаційного центру протидії порушенням бюджетного законодавства, який би об'єднав представників вищих органів державної влади, Рахункової палати, Міністерства фінансів України, Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України, а також правоохоронних і антикорупційних органів (прокуратури, Бюро економічної безпеки України, Національної поліції, НАБУ, ДБР, НАЗК).

Ще одним із напрямів покращення діяльності щодо формування державної політики у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства є розроблення і затвердження Концепції протидії порушенням бюджетного законодавства, а на її основі – Державної цільової програми протидії цим порушенням.

У Концепції протидії порушенням бюджетного законодавства доцільно закріпити основні елементи Державної цільової програми протидії порушенням бюджетного законодавства. Концепція повинна містити такі розділи:

– визначення проблеми, на розв'язання якої спрямована Державна цільова програма протидії порушенням бюджетного законодавства;

– аналіз причин виникнення проблеми та обґрунтування необхідності її розв’язання програмним методом;

– мета Державної цільової програми протидії порушенням бюджетного законодавства;

– визначення оптимального варіанта розв’язання проблеми на основі порівняльного аналізу можливих варіантів;

– шляхи і способи розв’язання проблеми, строк виконання Державної цільової програми протидії порушенням бюджетного законодавства;

– очікувані результати виконання програми, визначення її ефективності;

– оцінка фінансових, матеріально-технічних, трудових ресурсів, необхідних для виконання Державної цільової програми протидії порушенням бюджетного законодавства.

ВИСНОВКИ

У підсумку виконаного монографічного дослідження зроблено узагальнення та отримано науково обґрунтовані висновки, які сукупно дозволяють запропонувати нове за змістом вирішення наукової проблеми протидії порушенням бюджетного законодавства у сучасних умовах реформування бюджетних відносин, систем органів бюджетного контролю, правоохоронних органів та судів. Систематизовано одержані результати у висновках, основними серед яких є:

1. Беручи за основу використання на законодавчому рівні поняття «порушення бюджетного законодавства», доведено доцільність розгляду цього поняття як порушення встановлених Бюджетним кодексом України чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження проекту бюджету, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання, за яке передбачено застосування до учасників бюджетного процесу заходів бюджетно-правового примусу, а до їх посадових осіб – адміністративної відповідальності.

2. Запропоновано бюджетний проступок розглядати як протиправне, винне, суспільно-шкідливе діяння (дія чи бездіяльність) учасника бюджетного процесу, що порушує встановлений Бюджетним кодексом України та іншими законами порядок бюджетної діяльності, і за яке передбачене застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства з метою усунення цих порушень.

3. Встановлено, що ознаками бюджетного проступку є протиправність, шкідливість, винуватість, караність. У зв’язку з тим, що винуватість (поряд з караністю) є найбільш дискусійною ознакою, запропоновано вину суб’єкта бюджетного проступку розуміти як психічне (свідоме)

ставлення фізичних осіб – представників учасника бюджетного процесу щодо того, як їх власні дії впливають на протиправність та шкідливість діяння юридичної особи, а винуватість бюджетного проступку буде проявлятися через усвідомлення представником учасника бюджетного процесу, що його дії чи бездіяльність призведуть (можуть призвести) до кваліфікації діянь юридичної особи – учасника бюджетного процесу як бюджетного проступку.

4. Визначено протидію порушенням бюджетного законодавства як системну та консолідовану діяльність уповноважених суб'єктів щодо формування державної політики у цій сфері (загальносоціальний рівень), фінансового контролю, профілактики порушень бюджетного законодавства та реагування на їх вчинення (виявлення, припинення, розслідування порушень бюджетного законодавства, застосування примусових заходів впливу та усунення негативних наслідків від їх учинення), а також судового розгляду спорів, що виникають у зв'язку із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (спеціальний рівень), з метою обмеження кількості порушень до фінансово безпечного, соціально-толерантного рівня.

5. Доведено, що ознаками протидії порушенням бюджетного законодавства є:

а) діяльність, яка здійснюється як у процесі вирішення загальних завдань соціального та фінансово-економічного розвитку (формування державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства), так і в ході реалізації спеціальних заходів (профілактика конкретних порушень бюджетного законодавства, реагування на їх вчинення тощо);

б) діяльність, яка здійснюється різними за правовим статусом суб'єктами (вищі та місцеві органи державної влади, органи місцевого самоврядування, органи бюджетного контролю, правоохоронні та антикорупційні органи, суди громадськість);

в) передбачає системність та консолідованість діяльності

суб'єктів;

г) основною метою є обмеження кількості порушень бюджетного законодавства до фінансово безпечного, соціально-толерантного рівня.

6. Визначено, що механізмом правового регулювання протидії порушенням бюджетного законодавства є сукупність правових засобів, за допомогою взаємодії яких здійснюється правовий вплив на суспільні відносини, які виникають під час протидії порушенням бюджетного законодавства. Елементами механізму правового регулювання протидії порушенням бюджетного законодавства є: норми права, закріплені в нормативно-правових актах, правовідносини, правореалізаційні та правозастосовні акти. Складовими елементом цього механізму є правовідносин щодо:

– формування державної політики у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства;

– профілактики порушень бюджетного законодавства;

– виявлення, припинення і розслідування порушень бюджетного законодавства;

– застосування примусових заходів впливу та усунення негативних наслідків від їх учинення;

– фінансового контролю у бюджетній сфері;

– судового розгляду спорів, що виникають у зв'язку із застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

7. З'ясовано, що система протидії порушенням бюджетного законодавства складається з таких елементів: суб'єкти – органи публічної влади, наділені повноваженнями у цій сфері, та громадськість; об'єкти – сукупність порушень бюджетного законодавства, їх детермінанти та особи, які їх вчиняють; заходи протидії, які варто поділити на заходи профілактики, застосування державного примусу та поновлення. Заходи поновлення передбачають як звернення до

суду щодо примусового виконання рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (для поновлення порушених бюджетним деліктом прав та інтересів держави (територіальних громад) у бюджетній сфері), так і оскарження такого рішення (для поновлення порушених правозастосовним рішенням прав та інтересів учасників бюджетного процесу).

8. Обґрунтовано поділ суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства на тих, що функціонують на:

а) загальносоціальному рівні – суб'єкти формування державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства – Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, центральні органи виконавчої влади, місцеві державні адміністрації, органи місцевого самоврядування;

б) спеціальному рівні:

– органи бюджетного контролю – Рахункова палата України, Міністерство фінансів України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, місцеві фінансові органи, головні розпорядники бюджетних коштів;

– правоохоронні та антикорупційні органи – Національна поліція, Державне бюро розслідувань, Національне антикорупційне бюро України, Бюро економічної безпеки України, Служба безпеки України, податкова міліція (до початку діяльності Бюро економічної безпеки України), Національне агентство з питань запобігання корупції, прокуратура;

– суди – загальні та адміністративні суди;

– громадськість.

9. Доведено, що формування державної політики протидії порушенням бюджетного законодавства, передусім, за допомогою підготовки, погодження та прийняття нормативно-правових актів, що визначають стратегічні, концептуальні засади та інші аспекти державної політики у цій

сфері, відбувається як на загальнодержавному, так і на регіональному (місцевому) рівнях. Запропоновано у регіональних стратегіях розвитку та планах заходів з реалізації цих стратегій розробити комплекс заходів протидії правопорушенням, серед яких й порушення бюджетного законодавства.

10. З'ясовано, що серед органів бюджетного контролю найбільшим обсягом повноважень щодо протидії порушенням бюджетного законодавства наділені органи Державної аудиторської служби України – під час фінансового контролю вони виявляють та вживають заходів для припинення порушень бюджетного законодавства, розслідують справи про бюджетні проступки та адміністративно-карані порушення бюджетного законодавства, застосовують заходи бюджетно-правового примусу, а також здійснюють профілактичні заходи. У сучасних умовах зростає роль у протидії порушенням бюджетного законодавства місцевих фінансових органів, створених і наділених статусом окремих юридичних осіб у системі місцевого самоврядування упродовж 2020-2021 років. Зважаючи на численні помилки в місцевих нормативно-правових актах, що регулюють діяльність цих органів, доцільним є прийняття Типового положення про місцеві фінансові органи, утворені міськими, селищними та сільськими радами, в якому серед іншого необхідно визначити які саме заходи впливу за порушення бюджетного законодавства можуть застосовувати фінансові управління (відділи, сектори) місцевих рад.

11. Доведено, що у бюджетній сфері більшість функцій правоохоронні органи виконують, протидіючи кримінальним правопорушенням (попереджуючи, виявляючи, припиняючи, розслідуючи їх), а протидію порушенням бюджетного законодавства (бюджетним проступкам та адміністративним правопорушенням) здійснюють, передусім, за допомогою заходів профілактики цих деліктів. Адже причини та умови злочинів у бюджетній сфері, адміністративно-караних

порушень бюджетного законодавства та бюджетних проступків одні і ті ж. Тому впливаючи на детермінанти злочинності, правоохоронні органи одночасно впливають й на причини та умови порушень бюджетного законодавства, що дозволяє вести мову про комплексність профілактики бюджетних правопорушень – без галузевого розподілу.

12. З'ясовано, що Бюро економічної безпеки України як новостворений правоохоронний орган наділений повноваженнями щодо протидії порушенням бюджетного законодавства. Важливим є те, щоб зміни у системі протидії порушенням бюджетного законодавства з початком його діяльності (ліквідація податкової міліції, зміни повноважень частини правоохоронних органів та органів бюджетного контролю) посилили взаємодію суб'єктів, а не призвели до розбалансування системи взаємодії та координації між ними.

13. Обґрунтовано, що до суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства належить Національне агентство з питань запобігання корупції, яке наділене контрольними та правозастосовними (у тому числі звернення до суду для встановлення фактів, необхідних для застосування заходів державного примусу) повноваженнями щодо протидії порушенням бюджетного законодавства політичними партіями.

14. Встановлено, що місцеві загальні суди (районні, районні у місті, міські чи міськрайонні суди) здійснюють протидію порушенням бюджетного законодавства за допомогою:

– притягнення винуватих посадових осіб у порушеннях бюджетного законодавства до адміністративної відповідальності та накладення стягнення у вигляді адміністративного штрафу;

– накладення на посадову особу обов'язку відшкодувати заподіяну держаному чи місцевому бюджету шкоду;

– встановлення причин та умов вчинення

порушень бюджетного законодавства та внесення у відповідний державний орган чи орган місцевого самоврядування, громадську організацію або посадовій особі пропозицій про вжиття заходів щодо їх усунення;

– встановлення обставин у справі про адміністративне правопорушення, які адміністративними судами під час розгляду спорів, що виникають із бюджетних відносин, будуть вважатися преюдиційними;

– виступу із ініціативою узагальнення судової практики у справах про адміністративно-каране порушення бюджетного законодавства.

Адміністративні суди виступають як суб'єкти протидії, розглядаючи справи, пов'язані з застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (справи про примусове усунення порушення бюджетного законодавства та справи щодо оскарження рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства).

15. Доведено, що системоутворюючим чинником протидії порушенням бюджетного законодавства варто вважати взаємодію суб'єктів протидії – управлінський процес, який полягає у діяльності кількох (не менше двох) суб'єктів протидії, які впливають один на одного та на об'єкт засобами і методами, що властиві кожному суб'єкту, для досягнення спільної мети – обмеження кількості проявів порушень бюджетного законодавства до фінансово безпечного, соціально-толерантного рівня.

Для покращення взаємодії суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства необхідно: активно використовувати як правову форму взаємодії – укладення адміністративних договорів (особливо між суб'єктами, які належать до різних гілок влади); прийняти Постанову Кабінету Міністрів України «Про інформаційну взаємодію між суб'єктами протидії порушенням бюджетного законодавства», в якій визначити серед іншого умови використання баз даних одних суб'єктів іншими; створити Координаційний центр

протидії порушенням бюджетного законодавства.

16. Визначено, що застосування усіх заходів впливу за порушення бюджетного законодавства має як основну правовідновлювальну (компенсаційну) мету – усунути порушення бюджетного законодавства та відновити порушені права держави чи територіальної громади, а різняться вони лише тим, чи здійснює усунення учасник бюджетного процесу самостійно, чи це здійснюють суб'єкти протидії порушенням бюджетного законодавства. У зв'язку з цим заходи впливу, які за своїм змістом усі належать до правовідновлювальних заходів, доцільно поділити на:

– заходи стимулювання до усунення порушень (стимулюючі) – попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства; зупинення операцій з бюджетними коштами; призупинення бюджетних асигнувань;

– заходи примусового стягнення (майнові) – зменшення бюджетних асигнувань; повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету; безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів.

Уся діяльність щодо зупинення дії рішення про місцевий бюджет відбувається у межах адміністративного судочинства під час розгляду спору щодо протиправності рішення про місцевий бюджет в частині міжбюджетних трансфертів, тому доцільним є розгляд цього заходу як заходу забезпечення позову у порядку статті 151 КАС України, а не як заходу впливу за порушення бюджетного законодавства з відповідним внесенням змін до Бюджетного кодексу України.

17. Обґрунтовано, що провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства складається з таких стадій:

а) розслідування справи про бюджетний проступок;

б) розгляд справи і винесення рішення у ній;

в) виконання рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства;

г) перегляд (скасування) рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (факультативна стадія).

Нормативно-правове регулювання провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства характеризується прогалинами та неоднорідністю. Застосування попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства як захід впливу, що застосовується усіма учасниками бюджетного процесу, уповноваженими на здійснення бюджетного контролю, частково урегульований лише у правових актах Державної казначейської служби України. Щодо застосування інших заходів впливу, то у нормативно-правових актах різняться допустимі документи, в яких зафіксовано порушення, строки направлення та розгляду справи, форми та порядок прийняття рішення про застосування заходу впливу тощо. Тому доцільним є уніфікувати процедури застосування заходів впливу шляхом доповнення БК України главою 19 «Провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства».

18. Доведено, що законодавчі норми, які регламентують адміністративно-деліктне провадження у справах про порушення бюджетного законодавства (ст. 164-12 КУпАП), закріплюють сукупність процесуальних прав посадових осіб розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (ст. 268 КУпАП). А у нормах, що регламентують провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, учасником якого є юридичні особи – розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, на законодавчому рівні закріплено лише право на оскарження рішення. Права, які складають обсяг права на захист, у такому проваджені або взагалі не передбачені (бути присутнім представнику розпорядника чи одержувача бюджетних коштів при розгляді справи; користуватися юридичною допомогою

адвоката, іншого фахівця у галузі права при розгляді справи; заявляти клопотання тощо), або регламентовані різними підзаконними нормативно-правовими актами по-різному для одних тих же суб'єктів (знайомитися з матеріалами справи та давати пояснення).

Такий стан нормативно-правового регулювання прав учасників провадження зумовлює необхідність внесення змін до Бюджетного кодексу України, відповідно до яких поряд з регламентацією основних засад, організації та стадій провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, необхідно закріпити перелік та способи реалізації прав юридичних осіб, до яких застосовуються ці заходи.

19. Запропоновано для усунення прогалин нормативно-правового регулювання правового статусу органів Держаудитслужби України як позивачів у справах про зобов'язання Міністерства фінансів (місцевих фінансових органів, головних розпорядників) зменшити розпорядникам бюджетних коштів бюджетні асигнування доцільність викладення п. 10 ст. 10 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» у такій редакції: «Органу державного фінансового контролю надається право звертатися до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою **чи іншим уповноваженим суб'єктом** не забезпечено виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів».

20. З метою формування нової редакції Кодексу України про адміністративні правопорушення, в якому адміністративними правопорушеннями мають визнаватися лише ті, які посягають на управлінські відносини (відносини публічного адміністрування), а також для забезпечення комплексного регулювання бюджетних відносин у базовому кодексі – Бюджетному кодексі України доцільно:

– виключити з КУпАП ст. 164-12 «Порушення бюджетного законодавства» з приведенням у відповідність інших норм законодавства, в яких визначається адміністративно-юрисдикційна діяльність на підставі цієї статті;

– у ч. 2, 3, 4 та 5 ст. 121 БК України визначити порушення бюджетного законодавства та розміри штрафів, які накладаються на посадових осіб учасників бюджетного процесу, а також наслідки повторного вчинення порушення бюджетного законодавства;

– у ч. 7 ст. 121 БК України передбачити, що накладення штрафів здійснюється у порядку, передбаченому для застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (крім застосування попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства).

Внесення таких змін буде одним з перших кроків на шляху формування цілісного інституту бюджетно-деліктного права, в якому за вчинення бюджетного делікту буде передбачено застосування і правовідновлювальних заходів, і заходів юридичної відповідальності. Внесення таких змін також зумовить введення у науковий обіг поняття бюджетно-деліктне провадження як одного із видів юрисдикційного провадження, в якому за єдиними принципами і в однакових часових межах будуть застосовуватися до юридичних осіб заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, а до їх посадових осіб – стягнення у вигляді штрафу. Це призведе не лише до процесуальної економії, але й до можливості поєднання позитивних характеристики адміністративно-деліктного провадження (забезпеченість прав учасників, необхідність доведення вини та інших елементів складу правопорушення тощо) та провадження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (оперативність, використання процесуальних інструментів фінансового контролю, оскарження рішення в

адміністративний суд з можливістю не лише апеляційного, але й касаційного перегляду тощо).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про затвердження Національної економічної стратегії на період до 2030 року : постанова Кабінету Міністрів України від 3 березня 2021 року № 179. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2021-%D0%BF#Text.
2. Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів за 2020 рік. URL : dasu.gov.ua/attachments/41c93f15-7eb7-49ab-b464-1934173c7f58_ЗВІТ__2020_рік.pdf.
3. Сікорська І. А. Правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства : автореф. дис… канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2004. 20 с.
4. Шутлів Д. С. Державний примус у сфері бюджетних відносин: дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2018. 206 с.
5. Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : монографія. Суми : Університетська книга, 2008. 456 с.
6. Козуліна С. Проблеми правового регулювання юридичної відповідальності за порушення бюджетного та податкового законодавства. *Теоретичні та прикладні питання державотворення.* 2018. Вип. 22. С. 36-43.
7. Музика-Стефанчук О. А. Органи публічної влади як суб’єкти бюджетних правовідносин в Україні: проблеми законодавства, теорії та практики : дис… д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2012. 501 с.
8. Міщенко Л. В. Особливості притягнення до фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення. *Право і суспільство.* 2015. № 1. С. 189–193.
9. Дегтяр Я. Р. Бюджетні правопорушення як підстави відповідальності за чинним законодавством України. *Економіка та право.* 2016. № 1. С. 19–24.

10. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року. *Відомості Верховної Ради України.* 2010. № 50-51. Ст. 572.

11. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 року. *Відомості Верховної Ради України.* 2001. № 37-38. Ст. 189.

12. Якимчук Н. Я. Правовий статус розпорядників бюджетних коштів в Україні : дис... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2010. 556 с.

13. Дічкова О. В. Відповідальність за бюджетні правопорушення, допущені на першій стадії бюджетного процесу. 2011. Вип. 51. С. 447–452.

14. Сікорська І. А. Правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства : дис… канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2004. 182 с.

15. Деревянко Б., Острий Д. Особливості бюджетної відповідальності як різновиду фінансово-правової відповідальності. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 6. С. 145–149.

16. Монаєнко А. О. Вдосконалення норм бюджетного законодавства на сучасному етапі. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету "Одеська юридична академія"*. 2013. Вип. 1. С. 151–163.

17. Дмитренко Е. С. Юридична відповідальність суб’єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України : монографія. Київ, 2009. 592 с.

18. Гетманець О. П. Щодо визначення видів бюджетних правопорушень. *Форум права.* 2010. № 4. С. 189–195. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.

19. Гетманець О. П. Бюджетна відповідальність у системі фінансового права. *Право і Безпека.* 2013. № 3. С. 31–35.

20. Гетманець О. Правова природа відповідальності за порушення бюджетного законодавства. *Підприємництво, господарство і право.* 2017. № 2. С. 198–202.

21. Касьяненко А. М. Фінансова відповідальність за порушення бюджетного законодавства : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2015. 209 с.

22. Клименко Н. Окремі аспекти відповідальності за порушення бюджетного законодавства в Україні. *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України.* 2012. Вип. 1. С. 139–146.

23. Соколов О. А. Адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства : дис… канд. юрид. наук : 12.00.07. К., 2013. 206 с.

24. Назар Ю. С., Проць І. М. Адміністративна та фінансово-правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства : монографія. Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2018. 172 с.

25. Коваль Д. О. Фінансово-правова відповідальність як різновид юридичної відповідальності. *Право України.* 2007. № 8. С. 51–53.

26. Пєтков С. В. До питання про розмежування злочинів і проступків : зміна парадигм. *Публічне право.* 2017. № 2. С. 129–137.

27. Новий тлумачний словник української мови. Київ, 1998. 910 с.

28. Бевзенко В. М. Правові та лінгвістичні аспекти співвідношення понять «адміністративний проступок» та «адміністративне правопорушення». *Університетські наукові записки*. 2005. № 4. С. 199–202.

29. Колпаков В. К. Деліктний феномен в адміністративному праві України : автореф. дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2005. 37 с.

30. Колпаков В. К. Деліктний феномен в адміністративному праві України : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2005. 455 с.

31. Самбор М. А. Правопорушення та проступок : до питання співвідношення понять в умовах розвитку законодавства про адміністративні та кримінальні правопорушення. *Юридична наука.* 2013. № 8. С. 39–48.

32. Панасюк О. В. Сучасні наукові підходи щодо визначення адміністративного проступку. *Право і Безпека*. 2020. № 1. С. 83–88.

33. Адміністративна відповідальність в Україні. За заг. ред. А. Т. Комзюка. Харків : Ун-т внутр. справ, 2001. 99 с.

34. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 15 лютого 2008 року «Про хід реформування системи кримінальної юстиції та правоохоронних органів» : указ Президента України від 8 квітня 2008 року № 311/2008. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/311/2008#Text.

35. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року. *Відомості Верховної Ради України.* 2001. № 25–26. Ст. 131.

36. Туркина Н. В. Понятие и признаки бюджетного правонарушения (финансово-правовой анализ). *Право і Безпека.* 2004. № 2. С. 178–182.

37. Загальна теорія держави і права : підручник. М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін.; За ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Харків : Право, 2009. 584 с.

38. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підручник. Харків : Консум, 2001. 656 с.

39. Про затвердження Порядку складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства Мінфін України : наказ Міністерства фінансів України від 15 листопада 2010 року № 1370. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1201-10#Text.

40. Пономаренко Ю. А. Щодо змісту протиправності як ознаки кримінального правопорушення. *Питання боротьби зі злочинністю*. 2020. Вип. 39. С. 46–53.

41. Загальна теорія права: підручник. За заг. ред. М. І. Козюбри. К. : Ваіте, 2015. 392 с.

42. Андрущенко Г. С. Становлення та розвиток бюджетного законодавства України : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2018. 230 с.

43. Гетманець О. П. Бюджетне законодавство України як об'єкт бюджетного контролю. *Форум права*. 2016. № 4. С. 66–71. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.

44. Марчак Д., Маркуц Ю. Бюджетна декларація. Друга спроба. URL : https://voxukraine.org/byudzhetna-deklaratsiya-druga-sproba.

45. Жадан О. В. Роль бюджетної декларації в реалізації державної політики реформ в Україні. *Актуальні проблеми державного управління.* 2019. № 1. С. 134-141.

46. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний Банк» щодо офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частин першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) від 30 травня 2001 року № 7-рп/2001. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v007p710-01#Text.

47. Остапенко О. І. Кваліфікація адміністративних правопорушень: навчальний посібник. Львів, ЛьвДУВС. 2000. 173 с.

48. Додин Е. В. Правонарушения в системе механизма торможения социально-экономического развития страны. *Роль органов внутренних дел в преодолении антиобщественных проявлений :* Сборник научных трудов. Киев, 1988. С. 32– 37.

49. Голосніченко І. П. До проблеми запровадження в Україні кримінального проступку та відмежування його від адміністративного правопорушення. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний*

інститут». Політологія. Соціологія. Право. 2014. № 1. С. 80–83.

50. Колпаков В. К. Фактичні ознаки та юридичний склад адміністративного проступку : поняття та розмежування. *Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки*. 2016. № 3. С. 160–170.

51. Коваль Л. В. Відповідальність за адміністративні правопорушення : монографія. Київ, 1975. 160 с.

52. Мінка Т. П. Актуальні проблеми диференціації кримінальних та адміністративних правопорушень. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2012. № 4. С. 186–191.

53. Битяк Ю. П. Адміністративна відповідальність та адміністративне правопорушення. *Проблеми законності*. 2020. Вип. 151. С. 87–100.

54. Федотова Г. В. Критерії відмежування кримінального проступку від злочину та адміністративного правопорушення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. № 38. С. 91–94.

55. Дмитрук М. М. Кримінальний проступок : правова природа та ознаки : монографія. Одеса, 2014. 224 с.

56. Туляков В. О., Пімонов Г. П., Мітріцан Н. І. Кримінальний проступок у доктрині та законодавстві : монографія. Одеса, 2012. 424 с.

57. Шаблистий В. В. Суспільна небезпека (небезпечність) у кримінальному праві в епоху постмодерну. *Вісник кримінологічної асоціації України.* 2015. № 3 (11). С. 112–124.

58. Рудковська М. Р. Суспільна небезпека як ознака поняття злочину : дис... канд. юрид. наук : 12.00.08. Львів, 2017. 187 с.

59. Коломоєць Т., Колпаков В. Універсалії «фактична ознака» та «ознака юридичного складу» в понятті адміністративного проступку. *Вісник Луганського державного*

університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка. 2020. Вип. 1. С. 149-162.

60. Монаєнко А. О. Сучасні проблеми застосування бюджетного законодавства України. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія».* 2012. Т. 12. С. 27–36.

61. Кузьменко О. В. Курс адміністративного процесу : навчальний посібник. Київ, 2013. 208 с.

62. Шестопалова Л. Поняття вини в українському праві. *Зовнішня торгівля : економіка, фінанси, право*. 2017. № 3. С. 5–15.

63. Проць І. М. Поняття, ознаки та склад бюджетного правопорушення. *Митна справа*. 2013. № 4 (2.2). С. 118–123.

64. Музика-Стефанчук О. А. Про бюджетну відповідальність органів публічної влади. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету ввутрішніх справ.* 2012. № 2. С. 245–252.

65. Лук'янець Д. М. Розвиток інституту адміністративної відповідальності : концептуальні засади та проблеми правореалізації : автореф. дис. …д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2007. 39 с.

66. Губанова Т. О. До питання вини юридичної особи у податковому праві. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2014. Вип. 197(3). С. 246–252.

67. Стефанюк В., Голосніченко І., Михеєнко М. Інститут адміністративної відповідальності юридичних осіб : проблеми теорії та практики. *Право України.* 1999. № 9. С. 6–9.

68. Кривенко Д. В. Щодо категорії вини при кваліфікації дій юридичної особи-платника податків як суб'єкта адміністративної відповідальності. *Право і суспільство*. 2013. № 6.2. С. 268–271.

69. Лук'янець Д. М. Про вину юридичних осіб і сфери адміністративної відповідальності. *Право України*. 1999. № 11. С. 117–122.

70. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : постанова Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 року № 550.

71. Бандурка О. М., Бурдін М. Ю., Головко О. М. Теорія держави та права України : підручник. Харків, 2018. 436 с.

72. Комзюк А. Т. Адміністративна відповідальність юридичних осіб : деякі проблеми правового регулювання. *Право і Безпека*. 2017. № 2. С. 34–38.

73. Коломоєць Т. О. Адміністративний примус у публічному праві України : дис… д-ра. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2005. 456 с.

74. Шишка Р. Б., Шишка О. Р. Цивільно-правова відповідальність і деліктне зобов'язання. *Університетські наукові записки.* 2012. № 1. С. 271–280.

75. Канзафарова І. С. Теоретичні основи цивільно-правової відповідальності в Україні : автореф. дис… д-ра юрид. наук : 12.00.03. К., 2007. 36 с.

76. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами : постанова Кабінету Міністрів України від 19 січня 2011 року № 21. *Офіційний вісник України*. 2011. № 4. Ст. 205.

77. Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань : наказ Міністерства фінансів України від 15 травня 2002 року № 319. *Офіційний вісник України.* 2002. № 23. Ст. 1137.

78. Ухвала апеляційного суду Харківської області у справі № 818/1249/15 від 20 липня 2015 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/47076517.

79. Постанова Вищого адміністративного суду України у справі № К/800/4689/14 від 4 червня 2015 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/44884016.

80. Хачатуров Р. Л., Липинский Д. А. Общая теория юридической ответственности : Монография. Сант-Петербург, 2007. 950 с.

81. Франчук В. І., Петрик І. Я. Бюро фінансових розслідувань як суб'єкт протидії нецільовому використанню бюджетних коштів. *Соціально-правові студії.* 2019. Випуск 4 (6). С. 140–145.

82. Шевчук О. Д. Стан та перспективи розвитку державного фінансового аудиту як ефективного інструменту боротьби з фінансовими порушеннями. *Економіка. Фінанси. Менеджмент : актуальні питання науки і практики.* 2019. № 5. С. 158–168.

83. Рекуненко Т. О. Щодо питання спеціальних принципів взаємодії правоохоронних органів у боротьбі з фінансовими злочинами. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2020. Вип. 61(2). С. 29–31.

84. Радіонов Ю. Д. Основні види та суть бюджетних порушень. *Економіка України*. 2012. № 8. С. 55–63.

85. Великий тлумачний словник сучасної української мови : уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. К. ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2002. 1440 с.

86. Грянка Г. В. Поняття та класифікація адміністративно-правових заходів протидії корупції. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2009. Вип. 20. С. 103-110.

87. Герман О. В. Адміністративно-правове забезпечення взаємодії суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства : дис... д-ра філософ. : 12.00.07. Львів, 2021. 206 с.

88. Мельник М. І. Протидія корупції : поняття, мета та напрями. *Право України*. 2002. № 4. С. 22–26.

89. Про протидію торгівлі людьми : Закон України від 20 вересня 2011 року. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 19–20. Ст. 173.

90. Про внесення змін до деяких законів України щодо запобігання і протидії політичній корупції : Закон України від 19 грудня 2019 року. *Відомості Верховної Ради України*. 2020. № 35. Ст. 254.

91. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо протидії рейдерству : Закон України від 5 грудня 2019 року. *Відомості Верховної Ради України*. 2020. № 12. Ст. 66.

92. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо протидії булінгу (цькуванню) : Закон України від 18 грудня 2018 року. *Відомості Верховної Ради України*. 2019. № 5. Ст. 33.

93. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення положень судового захисту іноземців та осіб без громадянства і врегулювання окремих питань, пов'язаних з протидією нелегальній міграції : Закон України від 19 травня 2016 року. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 27. Ст. 521.

94. Про запобігання та протидію домашньому насильству : Закон України від 7 грудня 2017 року. *Відомості Верховної Ради України*. 2018. № 5. Ст. 35.

95. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 6 грудня 2019 року. *Відомості Верховної Ради України*. 2020. № 25. Ст. 171.

96. Про Національну поліцію : Закон України від 2 липня 2015 року. *Відомості Верховної Ради.* 2015. № 40–41. Ст. 379.

97. Про Бюро економічної безпеки України : Закон України від 28 січня 2021 року. *Відомості Верховної Ради*. 2021. № 23. Ст. 197.

98. Про Національне антикорупційне бюро України : Закон України від 14 жовтня 2014 року. *Відомості Верховної Ради України.* 2014. № 47. Ст. 2051.

99. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січня 1993 року. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12.

100. Про Рахункову палату : Закон України від 2 липня 2015 року. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. Ст. 360.

101. Ігнатов О. Протидія злочинності : поняття та сутність. *Юридична Україна*. 2009. № 3. С. 92–97.

102. Давыденко Л. М., Бандурка А. М. Противодействие преступности : теория, практика, проблемы : Монография. Х. : Издательство Национального университета внутренних дел, 2005. 302 с.

103. Туркот М. С. Внутрішні війська Міністерства внутрішніх справ України як суб'єкт протидії злочинності. *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2013. № 4. С. 44–48.

104. Проблеми протидії злочинності : підручник. За ред. проф. О. Г. Кальмана. К. : Національна академія прокуратури України, 2010. 347 с.

105. Майоров В. В. Адміністративно-правовий статус суб'єктів протидії тероризму в Україні : дис… канд. юрид. наук : 12.00.07. К., 2010. 204 с.

106. Тильчик О. В. Адміністративно-правове забезпечення протидії тінізації економіки : теорія і практика : дис. д-ра юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2018. 477 с.

107. Журавель О. Є. Суб'єкти протидії безпритульності та бездоглядності дітей в Україні. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2014. № 3. С. 105–115.

108. Васильєв В. М. Структура та зміст адміністративно-правового статусу суб'єктів протидії

правопорушенням у сфері підприємницької діяльності. *Право і Безпека*. 2018. № 3. С. 10–15.

109. Іванцов В. О. Адміністративно-правові засоби протидії правопорушенням в галузі фінансів : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2010. 20 с.

110. Петрик І. Я. Взаємодія правоохоронних органів з органами бюджетного контролю у протидії порушенням бюджетного законодавства. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2019. № 5. С. 194–197. URL : http://www.lsej.org.ua/5_2019/48.pdf.

111. Герман О. В. Суб'єкти протидії порушенням бюджетного законодавства. *Журнал Східноєвропейського права*. 2020. № 81. С 68–76. URL : http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2020/10/german_81.pdf.

112. Остапенко О. І. Профілактика адміністративних правопорушень (адміністративно-правовий аспект) : навчальний посібник. Львів, 2001. 155 с.

113. Бандурка О. М., Литвинов О. М. Протидія злочинності та профілактика злочинів : монографія. Х. : ХНУВС, 2011. 308 с.

114. Герман О. В. Правові форми взаємодії суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства. *Visegrad Journal on Human Rights.* 2020. № 1. С. 30–35.

115. Бандурка О. М. Литвинов О. М. Система протидії злочинності : поняття та сутність. *Вісник Кримінологічної асоціації України*. 2015. № 2. С. 168–177.

116. Теорія держави та права : навчальний посібник. За заг. ред. С. Д. Гусарєва, О. Д. Тихомирова. К. : НАВС, Освіта України, 2017. 320 с.

117. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2009. 479 с.

118. Дмитренко Е. С. Проблеми правової охорони фінансової системи України. *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2014. №3 (36). С. 49–54.

119. Занфіров М. В. Фінансово-правові санкції за чинним законодавством України : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2013. 151 с.

120. Черпіцька Л. Т. Правова охорона бюджетних відносин : фінансово-правові аспекти : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2013. 225 с.

121. Шевчук М. В. Відносини щодо використання бюджетних коштів як об'єкт правової охорони : дис... д-ра філософ. : 12.00.07. Львів, 2020. 206 с.

122. Кодекс України про адміністративні правопорушення. *Відомості Верховної Ради Української РСР*. 1984. Ст. 1122.

123. Про Державний бюджет України на 2021 рік : Закон України від 12 грудня 2020 року. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1082-20#Text.

124. Про відкритість використання публічних коштів : Закон України від 11 лютого 2015 року. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/183-19.

125. Про Державне бюро розслідувань : Закон України від 12 листопада 2015 року. *Відомості Верховної Ради України.* 2016. № 6. Ст. 55.

126. Про Службу безпеки України : Закон України від 25 березня 1992 року. *Відомості Верховної Ради України.* 1992. № 27. Ст. 382.

127. Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів : постанова Кабінету Міністрів України від 17 березня 2011 року № 255. *Офіційний вісник України*. 2011. № 20. Ст. 832.

128. Про Порядок безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів, витрачених на здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають проводитися з іншого бюджету : постанова Кабінету Міністрів України від 26 березня 2003 року № 386. *Офіційний вісник України*. 2003. № 13. Ст. 580.

129. Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання : постанова Кабінету Міністрів України від 22 грудня 2010 року № 1163. *Офіційний вісник України*. 2010. № 98. Ст. 3480.

130. Про затвердження форм вимог до розпорядника та одержувача бюджетних коштів та форми Інформації про встановлені факти нецільового використання субвенції : наказ Міністерства фінансів України від 5 серпня 2011 року № 996. *Офіційний вісник України*. 2011. № 66. Ст. 2561.

131. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : постанова Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 року № 375. *Офіційний вісник України*. 2014. № 69. Ст. 1936.

132. Про затвердження Положення про Міністерство внутрішніх справ України : постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 року № 878. *Офіційний вісник України*. 2015. № 89. Ст. 2207.

133. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 року № 43. *Офіційний вісник України*. 2016. № 12. Ст. 506.

134. Гетманець О. П. До питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства. *Форум права*. 2011. № 1. С. 206–210. URL : http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11goppbz.pdf.

135. Зима Д. Л. Теоретико-правові питання координації державного фінансового контролю : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. К., 2008. 206 с.

136. Яцкін Р. О. Бюджетний контроль як засіб виявлення і захід попередження порушень бюджетного законодавства України. *Держава і регіони. Серія «Право»*. 2013. № 4. С. 56–61.

137. Результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень – листопад

2019 року. URL : http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/146977e/146977.

138. Інформація щодо наданих органами Державної казначейської служби України розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства від 14 січня 2020 року. URL : https://www.treasury.gov.ua/ua/news/informaciya-shchodo-nadanih-organami-derzhavnoyi-kaznachejskoyi-sluzhbi-ukrayini rozporyadnikam-oderzhuvacham-byudzhetnih-koshtiv-poperedzhen-pro-nenalezhne.

139. Ковальський В. С. Охоронна функція права як соціальний правовий феномен : дис.. д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2011. 489 с.

140. Теорія держави і права : навч. посіб. О. О. Тихомиров, М. М. Мікуліна, Ю. А. Іванов та ін. ; за заг. ред. Л. М. Стрельбицької. Київ : Кондор-Видавництво, 2016. 332 с.

141. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства : наказ Державної казначейської служби України від 29 грудня 2012 року № 394. URL : https://www.treasury.gov.ua/ua/npa/metodichni-rekomendatsii-shchodo-poryadku-zastosuvan.

142. Чистоклетов Л. Г. Принципи дослідження адміністративно-правового забезпечення безпеки діяльності суб’єктів господарювання. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ.* 2015. № 3. С. 230–238.

143. Колесник М. О. Поняття «система» і «механізм» щодо протидії злочинності неповнолітніх : проблеми співвідношення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.* 2014. Вип. 25. С. 203–206.

144. Литвинов О. М. Соціально-правовий механізм протидії злочинності в Україні (теоретичні та практичні засади) : дис… д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2010. 432 с.

145. Аванесов Г. А. Криминология и социальная профилактика : учебник. М. Академия МВД СССР, 1980. 528 с.

146. Назар Ю. С. Взаємодія органів внутрішніх справ із місцевими органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування у профілактиці адміністративних правопорушень : монографія. Львів, 2012. 160 с.

147. Доценко О. С. Верховна Рада України як суб'єкт протидії організованій злочинності в Україні. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут».* 2019. № 3. С. 232–236.

148. Шайтуро О. П. Кримінологічний аналіз питання протидії злочинності на регіональному рівні в Україні. *Правовий часопис Донбасу.* 2018. № 4. С. 193–199.

149. Про засади державної регіональної політики : Закон України від 5 лютого 2015 року. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 13. Ст. 90.

150. Про затвердження комплексної програми регіонального розвитку Львівщини на 2021 – 2025 роки : рішення Львівської обласної ради від 18 лютого 2021 року № 60. URL : https://lvivoblrada.gov.ua/programi-2021-2025-rokiv.

151. Антикорупційна програма Кіровоградської обласної ради на 2018-2020 роки : рішення Кіровоградської обласної ради від 10 листопада 2017 року № 387. URL : https://oblrada.kr.ua/diyuchi-oblasni-programi.

152. Про обласну Програму супроводження бюджетного процесу на 2019-2021 роки : рішення Вінницької обласної ради від 5 березня 2019 року № 753. URL: https://vinrada.gov.ua/perelik_dovgostrokovih_program.htm.

153. Про місцеві державні адміністрації : Закон України від 9 квітня 1999 року. *Відомості Верховної Ради України.* 1999. № 20–21. Ст. 190.

154. Дмитрик А. Б. Адміністративне судочинство у справах про оскарження рішень про застосування заходів

впливу за порушення бюджетного законодавства : дис… канд. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2017. 197 с.

155. Герман О. В. Координація діяльності суб'єктів протидії порушенням бюджетного законодавства. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2020. № 5. С. 121–124. URL : http://www.lsej.org.ua/5_2020/28.pdf.

156. Про політичні партії в Україні : Закон України від 5 квітня 2001 року. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 23. Ст. 118.

157. Кобзєва Т. А. Суди в системі державних суб'єктів управління фінансовою системою України. *Наше право*. 2016. № 1. С. 36–41.

158. Суббот А. І., Костенко В. М. Шляхи покращання правового забезпечення протидії корупції в правоохоронних органах. *Бюлетень Міністерства юстиції України.* 2014. № 1. С. 115–120.

159. Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики : постанова Кабінету Міністрів України від 3 листопада 2010 року № 996. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-2010-%D0%BF#Text.

160. Про затвердження Положення про Громадську раду при Державній аудиторській службі України : наказ Державної аудиторської служби від 12 березня 2019 року № 74. URL : https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/830

161. Про схвалення Концепції створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи «Прозорий бюджет» : розпорядження Кабінету Міністрів України від 11 лютого 2016 року № 92-р. *Офіційний вісник України.* 2016. № 16. Ст. 659.

162. Назар Ю. С., Проць І. М. Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення такого законодавства як захід впливу за делікти у бюджетній сфері. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична.* 2016. Вип. 2. С. 217–226.

163. Оніщенко Н. Міжнародна поліцейська енциклопедія : у 10 т. За ред. Ю. І. Римаренко, Я. Ю. Кондратьев, В. Я. Тацій та ін. К.: Концерн «Видавничий Дім «ІН Юре», 2003. Т. 1 : «Теоретико-методологічні та концептуальні засади поліцейського права та поліцейської деонтології». С. 950–951.

164. Плішкін В.М. Теорія управління органами внутрішніх справ: підручник. К.: НАВС України, 1999. 702 с.

165. Остапенко О. І. Поняття і система суб'єктів та об'єктів профілактики адміністративних правопорушень. *Вісник Львівського інституту внутрішніх справ.* 2001. № 1. С.122.

166. Дейкало Л. Є., Чубак А. Ю. Роль розпорядників бюджетних коштів в бюджетному процесі. *Ефективна економіка*. 2015. № 3. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_3_35.

167. Якимчук Н. Я. Структура правового статусу розпорядників бюджетних коштів. *Вісник Національної академії прокуратури України.* 2010. № 1. С. 54–63.

168. Чуприна Л. Правова характеристика бюджетної установи як розпорядника бюджетних коштів на стадії виконання бюджету. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка.* 2010. Вип. 82. С. 86–89.

169. Романенко Є. О. Види розпорядників бюджетних коштів та їх діяльність. *Часопис Київського університету права*. 2014. № 3. С. 109–112.

170. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 року № 228. *Офіційний вісник України*. 2002. № 9. Ст. 414.

171. Суббот А., Дем'янчук Ю. Засоби протидії та запобігання корупції в умовах реформування законодавства. *Підприємництво, господарство і право.* 2017. № 6. С. 113–117.

172. Андрєєва О. Б. Діяльність органів внутрішніх справ по профілактиці правопорушень в сучасних умовах : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Х., 1999. 17 с.

173. Кримінологія : підручник. За ред. В. В. Голіни, Б. М. Головкіна. Х. : Право, 2014. 440 с.

174. Березняк В. С., Корогод С. В. Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Кримінологія та профілактика злочинів». Дніпро, 2019. 36 с.

175. Остапенко О. І. Адміністративна деліктологія : соціально-правовий феномен і проблеми розвитку. Львів, 1995. 312 с.

176. Мельник М. І. Кримінологічні та кримінально-правові проблеми протидії корупції : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2002. 506 с.

177. Загиней-Заболотенко З. А. Третій київський полілог : Не карою єдиною! Проблеми модернізації системи протидії злочинності в Україні. *Правова держава.* 2020. Вип. 31. С. 571–576.

178. Костенко О. М. Корупційна злочинність в Україні – наслідок соціальної аномалії. *Бюлетень Мін'юсту України*. 2019. № 9. С. 6–8.

179. Ліховицький Я. О. Покарання в системі заходів протидії злочинності *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2015. Вип. 30(2). С. 114-117.

180. Averianov V. Praworządność i reforma ukraińskiego prawa administracyjnego. Prawnik. 2000. № 2. P. 47–54.

181. Подковенко Т. О. Протидія злочинності: аксіологічний аспект. *Актуальні проблеми правознавства*. 2020. Вип. 1. С. 32–39.

182. Гошовська В. А., Пашко Л. А., Задоя К. Ф. Парламентаризм в Україні. Державно-управлінські механізми реалізації функцій законодавчої влади : навчально-методичні матеріали. Київ : НАДУ, 2013. 48 с.

183. Журавський В. С. Законодавча функція парламенту України. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2001. № 14. С.175–184.

184. Про Регламент Верховної Ради України : Закон України від 10 лютого 2010 року. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 14-15, № 16-17. Ст. 133.

185. Кравченко В. В. Конституційне право України : навч. посіб. Вид. 3-тє, виправл. і допов. Київ: Атіка, 2014. 512 с.

186. Задорожня Г. В., Задорожний Ю. А., Сопілко І. М. Конституційне право України : підручник. Київ : НАУ–друк, 2010. 448 с.

187. Веприцький Р. С. Об'єкти та суб'єкти протидії злочинності. *Право і Безпека*. 2014. № 2. С. 91–97.

188. Назаренко Я. М. Номінаційна (установча) функція Верховної Ради України : проблеми теорії та практики : автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2011. 18 с.

189. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : указ Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015#Text.

190. Про сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні: указ Президента України від 26 лютого 2016 року № 68/2016. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/68/2016#Text.

191. Про невідкладні заходи з проведення реформ та зміцнення держави : указ Президента України від 8 листопада 2019 року № 837/2019. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/837/2019#Text.

192. Про Раду з фінансової стабільності : указ Президента України від 24 березня 2015 року № 170/2015. *Урядовий кур'єр*. 2015. № 55.

193. Про засади внутрішньої і зовнішньої політики : Закон України від 1 липня 2010 року. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2411-17#Text.

194. Про Раду національної безпеки і оборони України : Закон України від 5 березня 1998 року. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/183/98-%D0%B2%D1%80#Text.

195. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 20 жовтня 2008 року «Про невідкладні заходи з посилення фінансово-бюджетної дисципліни та мінімізації негативного впливу світової фінансової кризи на економіку України» : указ Президента України від 24 жовтня 2008 року № 965/2008. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0032525-08#Text.

196. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 28 квітня 2014 року «Про скасування деяких рішень Ради національної безпеки і оборони України» : указ Президента України від 6 червня 2014 року № 504/2014. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0008525-14#n2.

197. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 10 липня 2017 року «Про невідкладні заходи щодо фінансування потреб національної безпеки і оборони України у 2017 році» : указ Президента України від 11 липня 2017 року № 183/2017. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0005525-17#Text.

198. Про міжвідомчу робочу групу з підготовки пропозицій щодо удосконалення законодавчого регулювання у сфері боротьби з порушеннями бюджетного законодавства: розпорядження Президента України від 15 липня 2011 року №232/2011-рп. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/232/2011-%D1%80%D0%BF#Text.

199. Про Кабінет Міністрів України : Закон України від 27 лютого 2014 року. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-18#Text.

200. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017

року № 142-р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text.

201. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 10 травня 2018 року. № 310-р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80#Text.

202. Про схвалення Концепції з управління ліквідністю на 2020-2023 роки та затвердження плану заходів з її реалізації : розпорядження Кабінету Міністрів України від 4 листопада 2020 року № 1375-р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1375-2020-%D1%80#Text.

203. Деякі питання здійснення державного фінансового контролю : розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2020 року № 1117-р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-2020-%D1%80#Text.

204. Про утворення Офісу фінансового контролю : постанова Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 року № 1025. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1025-2019-%D0%BF#Text.

205. Про затвердження Положення про Офіс фінансового контролю : постанова Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2020 року № 184. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/184-2020-%D0%BF#Text.

206. Деякі питання органів фінансового контролю : постанова Кабінету Міністрів України від 20 травня 2020 року № 388. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/388-2020-%D0%BF#Text.

207. Глуха В. В. Визначення цілей державної регіональної фінансової політики. *Актуальні проблеми державного управління*. 2012. № 2. С. 139–146.

208. Про схвалення Стратегії розвитку Харківської області на 2021-2027 роки та Плану заходів на 2021-2023 роки з реалізації Стратегії розвитку Харківської області на 2021-2027 роки : рішення Харківської обласної ради від 27 лютого

2020 року № 1196-VII. URL : https://kharkivoda.gov.ua/oblasna-derzhavna-administratsiya/struktura-administratsiyi/strukturni-pidrozdili/717/102538.

209. Стратегія розвитку Київської області на 2021-2027 роки : рішення Київської обласної ради від 19 грудня 2019 року № 789-32-VII. URL : https://45a94e62-736b-4d3d-abe7.pdf.

210. Чернадчук В. Д. Бюджетні правовідносини в Україні : теорія, практика та перспективи розвитку : дис. …д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2010. 419 с.

211. Музика-Стефанчук О. А. Органи публічної влади як суб'єкти бюджетних правовідносин в Україні : проблеми законодавства, теорії та практики : дис. …д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2012. 36 с.

212. Мороз Є. С. Органи державного фінансового контролю як суб'єкти адміністративно-деліктного процесу в Україні : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2018. 243 с.

213. Ісаков М. Г. До визначення адміністративно-правового статусу суб'єктів державного контролю у сфері підприємницької діяльності. *Публічне право.* 2013. № 2. С. 91–98.

214. Обушна Н. І. Особливості інституціоналізації Рахункової палати в Україні як вищого органу аудиту. *Державне управління та місцеве самоврядування.* 2019. Вип. 2. С. 61–69.

215. Петришина М. О., Лагутіна К. О. Діяльність Рахункової палати : проблеми та шляхи вдосконалення. *Молодий вчений*. 2019. № 11(2). С. 374–377.

216. Александрович О. О. Модернізація системи державного фінансового контролю України в контексті імплементації світового досвіду. URL : http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/apdu/2015-2/doc/6/02.pdf.

217. Яремчук І. М. Сучасний розвиток Рахункової палати України. *Економічний простір*. 2020. № 153. С. 134–140.

218. Назар Ю. С., Проць І. М. Суб'єкти застосування заходів адміністративної та фінансово-правової відповідальності за порушення бюджетного законодавства. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична.* 2016. Вип. 4. С. 222–234.

219. Паєнтко Т. В., Федосов В. М. Рахункова палата України : виклики становлення. *Фінанси України*. 2019. № 4. С. 97–110.

220. Невідомий В. І., Канонішена-Коваленко К. В. Нова якість Рахункової палати України : стратегія розвитку. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка.* 2019. Вип. 3. С. 40–50.

221. Гетманець О. П. Проблеми вдосконалення контрольних повноважень Рахункової палати України в бюджетному процесі. *Форум права*. 2009. № 1. С. 105–112. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.

222. Невідомий В. І. Теоретико-практичні аспекти реформування Рахункової палати України у вищу аудиторську інституцію. *Фінанси України*. 2014. № 2. С. 30–43.

223. Латковський П. Функції Рахункової палати України як постійно діючого органу контролю. *Юридичний вісник*. 2014. № 6. С. 55–61.

224. Про затвердження Стратегії розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки : рішення Рахункової палати України від 29 липня 2019 р. № 18-1. URL : https://rp.gov.ua/upload-files/About/Strategy/Strat2019-2024.pdf.

225. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту : рішення Рахункової палати від 22 вересня 2015 року № 5-5. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15#Text.

226. Гурковський М. П., Герман О. В. Адміністративно-правовий статус Рахункової палати як суб'єкта взаємодії у сфері протидії порушенням бюджетного законодавства. *Соціально-правові студії*. 2021. Випуск 1 (11). С. 80-85.

227. Звіт Рахункової палати України за 2020 рік. URL : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2020/ZVIT_RP_2020.pdf.

228. Фінансове право України : навч. посіб. Кучерявенко М. П., Криницький І. Є., Лукашев О. А. та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Х. : Право, 2010. 286 с.

229. Єрмаков М. О. Характеристика функціонального призначення Міністерства фінансів України в бюджетній сфері. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна*. *Право*. 2014. № 1137, Вип. 18. С. 235–238.

230. Гетманець О. П. Правове регулювання бюджетного контролю в Україні : дис. …д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2009. 427 с.

231. Максименко Л. П., Чумакова І. Ю. Інноваційні механізми реалізації повноважень Міністерства фінансів України як суб'єкта державного фінансового моніторингу. *Фінанси України*. 2012. № 9. С. 54–68.

232. Бондар Т. А. Планування контрольно-наглядової діяльності Міністерства фінансів України як суб'єкта державного фінансового моніторингу. *Фінанси України*. 2015. № 4. С. 106–120.

233. Романів Є. М., Гончарук С. М., Приймак С. В., Даниляк Л. Я. Розвиток державного фінансового контролю в Україні : монографія. Львів : Простір - М, 2015. 174 с.

234. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : навч. посіб. К. : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.

235. Про затвердження Порядку взаємодії Міністерства фінансів України як головного розпорядника коштів державного бюджету та відповідальних виконавців бюджетних програм на всіх стадіях бюджетного процесу : наказ Міністерства фінансів України від 23 серпня 2012 року № 939. *Офіційний вісник України*. 2012. № 86. Ст. 227.

236. Про затвердження Порядку складання та передачі за належністю довідки про порушення бюджетного законодавства та її форми : наказ Міністерства фінансів

України від 31 березня 2004 року № 238. *Офіційний вісник України*. 2004. № 16. Ст. 1149.

237. Про затвердження Типового положення про структурний підрозділ з питань фінансів обласної, Київської та Севастопольської міської, районної, районної у мм. Києві та Севастополі державної адміністрації: постанова Кабінету Міністрів України від 20 травня 2013 року № 348. *Офіційний вісник України*. 2013. № 39. Ст. 1365.

238. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України : Закон України від 17 вересня 2020 року. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/907-20#n10.

239. Про розгляд листа : лист Міністерства фінансів України від 9 грудня 2020 року №05130-09-10/38004. URL : https://hromady.org/wp-content/uploads/2020.pdf.

240. Тютюник С., Швець О., Баланюк Н., Гурба Л., Івахнін С., Прокопець Д. Утворення фінансових органів міських, селищних та сільських рад. 2020. 71 с. URL : https://decentralization.gov.ua/uploads/attachment/document/678.pdf.

241. Про затвердження Положення про фінансове управління Шумської міської ради : рішення Шумської міської ради від 24 грудня 2012 року № 52. URL: https://rada.info/upload/users_files/04396259/b8aa91ca92a06d014cd696e3cc5bb1b2.pdf.

242. Положення про фінансове управління Тростянецької міської ради : рішення Тростянецької міської ради від 22 грудня 2017 року № 139. URL : http://trostyanetsmiskrada.gov.ua/viewpage.php?page_id=486.

243. Положення про фінансове управління Барської міської ради : рішення Барської міської ради від 17 грудня 2020 року № 79.

244. Положення про фінансове управління Ніжинської міської ради Чернігівської області : додаток до рішення Ніжинської міської ради від 23 жовтня 2019 року № 34-62/2019. URL : https://nizhynrada.gov.ua/nmr/miskiy-

byudzhet/finansove-upravlinnya-miskoji-radi/polozhennya-pro-finansove-upravlinnya.

245. Положення про фінансове управління Миколаївської сільської ради сумського району Сумської області : рішення сесії Миколаївської сільської ради від 8 лютого 2018 року. URL : https://nikolaevka.rada.today/wp-content/uploads/2019/06/finansove-upravlinnya-Mykolayivskoyi-silskoyi-rady.pdf.

246. Про внесення змін в рішення міської ради від 11 грудня 2020 року № 311-2 : рішення Івано-Франківської міської ради від 28 січня 2021 року № 62-4. URL : http://www.namvk.if.ua/dt/539872.

247. Ульянченко Ю., Марченко Л. Роль державної казначейської служби України в забезпеченні дотримання вимог бюджетного законодавства розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів. *Ефективність державного управління*. 2018. Вип. 2. С. 195–201.

248. Голинський Ю. О. Ефективність контролю органами казначейства за використанням бюджетних коштів. *Економіка. Фінанси. Право*. 2013. № 8. С. 37–40.

249. Дмитренко Е. С., Теленик С. С. Особливості механізму державного примусу у сфері казначейського виконання місцевих бюджетів та шляхи його вдосконалення. *Право та державне управління*. 2012. №3. С. 61–65.

250. Буряк П. Ю., Ватаманюк-Зелінська У. З. Аналітична оцінка ролі Державної казначейської служби України у реалізації заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки.* 2014. Вип. 3. С. 211–220.

251. Харченко С. І. Повноваження органів Казначейства України з контролю дотримання бюджетного законодавства – запобіжник бюджетних правопорушень. *Фінанси України*. 2013. № 6. С. 7–17.

252. Павлюк В. В., Олійник В. О. Державне казначейство України та його роль у бюджетному процесі. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2018. № 2. С. 277–288.

253. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 15 квітня 2015 року № 215. *Офіційний вісник України*. 2015. № 33. Ст. 964.

254. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України : навч. посібник. К. : Знання, 2008. 670 с.

255. Інформація про зупинення операцій з бюджетними коштами, проведені ДКСУ розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів станом на 01.01.2021 року. URL : https://www.treasury.gov.ua/ua/news/informaciya-pro-zupinennya-operacij-z-byudzhetnimi-koshtami-provedeni-dksu-rozporyadnikam-oderzhuvacham-byudzhetnih-koshtiv-stanom-na-01012021-roku.

256. Інформація щодо наданих органами Казначейства розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства від 15 січня 2021 року. URL : https://www.treasury.gov.ua/ua/news/informaciya-shchodo-nadanih-organami-kaznachejstva-rozporyadnikam-oderzhuvacham-byudzhetnih-koshtiv-poperedzhen-pro-nenalezhne-vikonannya-byudzhetnogo-zakonodavstva.

257. Панькевич В., Сідак С. Правове регулювання діяльності Державної аудиторської служби України. *Зовнішня торгівля : економіка, фінанси, право.* 2016. № 6. С. 75–84.

258. Семенова А. В. Роль державної аудиторської служби України в адміністративно-правовому механізмі забезпечення фінансово-економічної безпеки держави. *Правові новели*. 2018. № 4. С. 227–231.

259. Табенська Ю. В. Державна аудиторська служба України як центральний орган державного фінансового

контролю. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 22. С. 187–190.

260. Долбнєва Д. В. Сучасний стан проведення державного аудиту бюджетних програм Державною аудиторською службою України. *Modern economics*. 2018. № 10. С. 43–48.

261. Андрущенко Г. С. Удосконалення правового статусу, завдань Державної аудиторської служби України : необхідність чи політична доцільність. *Наше право*. 2019. № 4. С. 143–151.

262. Семенова А. В. Критерії оцінки ефективності діяльності Державної аудиторської служби України. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. 2018. № 16. С. 68–75.

263. Степанюк О. Підстави та принципи відповідальності за порушення податкового законодавства. *Предпринимательство, хазяйство и право*. 2012. № 8. С. 36–38.

264. Розпутенко І. Бюджетний процес. К. : Вид-во УАДУ, 1997. 245 с.

265. Публічний звіт за 2020 рік про діяльність Державної аудиторської служби України. URL : https://dasu.gov.ua/attachments/A2_2020_.pdf.

266. Ярмиш О. Н. Перетворення у правоохоронній системі незалежної України : чому вони дотепер не принесли успіхів? (роздуми ветерана-учасника реформаційних потуг). *Вісник Пенітенціарної асоціації України*. 2020. № 1. С. 47–54.

267. Зозуля І. В. Упорядкування напрямків реформування органів внутрішніх справ і правоохоронної системи сектору безпеки України за їх концептуальним забезпеченням. *Форум права.* 2010. № 4. С. 383–390. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.

268. Плугатар Т. А. Зміст та структура адміністративно-правового статусу правоохоронного органу. *Наука і правоохоронна.* 2015. № 3. С. 12–19.

269. Парфентій Л. А. Правоохоронні органи у сфері економічної безпеки: українські реалії та перспективи. *Право і Безпека*. 2020. № 4. С. 130–136.

270. Кобзєва Т. А. Правоохоронні органи в системі державних суб'єктів управління фінансовою системою України. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ.* 2016. № 3. С. 168–174.

271. Марина А. С., Рева О. В., Шевченко О. О. Правоохоронні органи в системі забезпечення фінансово-економічної безпеки країни. *Менеджер.* 2019. № 2. С. 88–98.

272. Височанський М. Р. Взаємодія правоохоронних та інших органів як фактор ефективності впливу на економічну безпеку України *Науковий вісник : державне управління*. 2020. № 2. С. 73–80.

273. Делія Ю. В. Правоохоронні органи у сфері захисту прав, свобод і законних інтересів людини та громадянина. *Правовий часопис Донбасу*. 2020. № 1. С. 208–218.

274. Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів : Закон України від 23 грудня 1993 року. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3781-12#Text.

275. Білоус В. Т. Координація управління правоохоронними органами України по боротьбі з економічною злочинністю (адміністративно-правовий аспект) : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2004. 444 с.

276. Музичук О. М. Сучасний стан теоретичної розробки та законодавчого визначення поняття правоохоронних органів та їх переліку. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ.* 2009. № 44. С. 12–21.

277. Бомбергер І. Л. Собко А. В. До питання про поняття та ознаки правоохоронних органів у правовій доктрині та законодавстві України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право*. 2020. Вип. 61 (1). С. 16–20.

278. Іванцов В. О. Актуальні проблеми окреслення переліку правоохоронних органів України : теоретико-правові засади та значення для правозастосовчої практики (на прикладі органів Державної служби України з надзвичайних ситуацій). *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ.* 2020. № 3. С. 83–89.

279. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13 квітня 2012 року. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text.

280. Назар Ю. С., Шевчук М. В. Адміністративно-правове регулювання діяльності підрозділів Департаменту захисту економіки Національної поліції як суб'єкта протидії порушенням бюджетного законодавства. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ (спецвипуск)*. 2016. Ч. 1. С. 64–72.

281. Про затвердження Положення про Національну поліцію : постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 року № 877. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-2015-%D0%BF#Text.

282. Про затвердження Порядку оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення : наказ Державної аудиторської служби України від 1 грудня 2016 року № 168. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1674-16#Text.

283. Рєзнік О. М., Андрійченко Н. С. Специфіка адміністративно-правового статусу СБУ як суб'єкта захисту фінансової системи держави. *Часопис Київського університету права.* 2016. № 3. С. 156–160.

284. Питання Служби безпеки України : указ Президента України від 27 грудня 2005 року № 1860/2005. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1860/2005#Text.

285. Публічний звіт Служби безпеки України за 2019 рік. URL :

https://ssu.gov.ua/uploads/documents/2020/06/11/public-reports.pdf.

286. Про затвердження Концепції розвитку сектору безпеки і оборони України : указ Президента України від 14 березня 2016 року № 92/2016. *Офіційний вісник України.* 2016. № 23. Ст. 898.

287. Реформа СБУ. URL : https://ssu.gov.ua/reforma-ssu.

288. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17#Text.

289. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21 грудня 2016 року. *Відомості Верховної Ради України.* 2017. № 5–6. Ст. 48.

290. Лист про наміри та Меморандум про економічну і фінансову політику. URL : https://mof.gov.ua/storage/files2002_06_2020.pdf.

291. Деякі питання реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику : розпорядження Кабінету Міністрів України від 5 липня 2019 року № 542-р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/542-2019-%D1%80#Text.

292. Про прокуратуру : Закон України від 14 жовтня 2014 року. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1697-18#n112.

293. Литовка В. М. Захист прокурором інтересів держави в сфері власних надходжень бюджетних установ : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.10. Київ, 2015. 212 с.

294. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 року. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text.

295. Про організацію роботи органів прокуратури щодо представництва інтересів громадянина або держави в суді та їх захисту при виконанні судових рішень : наказ

Генеральної прокуратури України від 28 листопада 2012 року № 6 гн. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0006900-12#Text.

296. Про організацію діяльності прокурорів щодо представництва інтересів держави в суді : наказ Офісу Генерального прокурора від 21 серпня 2020 р. № 389. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0389905-20#Text.

297. Нікітін Д. Ю. Трансформація прокуратури України у напрямку підтримання державного обвинувачення та протидії злочинності в бюджетній сфері. *Юридична наука.* 2016. № 3. С. 169–177.

298. Про затвердження Порядку координації діяльності правоохоронних органів у сфері протидії злочинності : наказ Генерального прокурора від 08 лютого 2021 року № 28. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0028905-21#Text.

299. У прокуратурі відбулася координаційна нарада правоохоронних органів. URL : https://od.gp.gov.ua/ua/news.html?_m=publications&_c=view&_t=rec&id=29170.

300. Про Бюро фінансових розслідувань : проект Закону України від 18 вересня 2019 року № 1208-2. URL : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=1208-2&skl=10.

301. Іванов О. В. Правові (компетенційні) форми в системі форм діяльності НАЗК. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Юридичні науки.* 2019. Т. 30 (69), № 2. С. 12–17.

302. Прокопів Б. Специфіка функціонування НАБУ та НАЗК у системі спеціалізованих антикорупційних органів України. *Актуальні проблеми правознавства*. 2018. Вип. 4. С. 144–148.

303. Волик В. С. Нормативно-правові засади компетенцій національного агентства з питань запобігання

корупції. *Демократичне врядування.* 2016. Вип. 16–17. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeVr_2016_16-17_8.

304. Мошенський С. З. Національне агентство з питань запобігання корупції як ключовий орган державної влади у системі побудови інституту доброчесності суб'єктів державного управління. *Інвестиції : практика та досвід.* 2019. № 5. С. 85–90.

305. Рудень Д. М. Законодавче забезпечення діяльності Національного агентства з питань запобігання корупції як засада реалізації антикорупційної політики в Україні. *Держава і право. Серія : Політичні науки.* 2018. Вип. 82. С. 90–101.

306. Башкатова В. В., Світличний О. П. Національне агентство з питань запобігання корупції : адміністративно-правовий статус. *Право. Людина. Довкілля*. 2019. Vol. 10. № 3. С. 103–109.

307. Рудень Д. М. Політико-правові засади запобігання політичної корупції в Україні. *Молодий вчений*. 2017. № 11. С. 118–123.

308. Дудоров О. О., Мовчан Р. О. Національне агентство з питань запобігання корупції на варті «попереднього» рубежу протидії корупції : основні проблеми та способи їх вирішення. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка*. 2018. Вип. 3. С. 60–73.

309. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання і протидії політичній корупції : Закон України від 8 жовтня 2015 року. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 49–50. Ст. 449.

310. Про запобігання корупції : Закон України від 14 жовтня 2014 року. *Відомості Верховної Ради*. 2014. № 49. Ст. 2056.

311. Петрик І. Я. Повноваження НАЗК як суб'єкта протидії порушенням бюджетного законодавства політичними партіями. *Порівняльно-аналітичне право*. 2018. № 6. С. 289–

292. URL : http://pap-journal.in.ua/wp-content/uploads/2020/08/PAP_6_2018.pdf

312. Про затвердження Положення про апарат Національного агентства з питань запобігання корупції та положень про самостійні структурні підрозділи апарату Національного агентства з питань запобігання корупції : рішення Національного агентства з питань запобігання корупції від 19 травня 2016 року № 1. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0001884-16#n367.

313. Про затвердження Порядку проведення перевірок Національним агентством з питань запобігання корупції : рішення НАЗК від 11 серпня 2016 року № 2. *Офіційний вісник України*. 2016. № 70. Ст. 2371.

314. Про судоустрій і статус суддів : Закон України від 2 червня 2016 року. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#n1587.

315. Про ліквідацію та утворення місцевих загальних судів : указ Президента України від 29 грудня 2017 року № 450/2017. URL : https://www.president.gov.ua/documents/4502017-23374.

316. Про ліквідацію та утворення місцевих загальних судів : указ Президента України від 29 грудня 2017 року № 449/2017. URL : https://www.president.gov.ua/documents/4492017-23382.

317. Про ліквідацію та утворення місцевих загальних судів : указ Президента України від 12 грудня 2017 року № 413/2017. URL : https://www.president.gov.ua/documents/4132017-23226.

318. Про ліквідацію та утворення місцевих загальних судів : указ Президента України від 12 грудня 2017 року № 412/2017. URL : https://www.president.gov.ua/documents/4122017-23222.

319. Про утворення та ліквідацію районів : постанова Верховної Ради України від 17 липня 2020 року № 807-IX. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/807-20#Text.

320. Погоджено схему окружних судів для Кіровоградської, Львівської, Полтавської, Рівненської та Сумської областей. URL : http://rsu.gov.ua/ua/news/pogodzeno-shemu-okruznih-sudiv-dla-kirovogradskoi-lvivskoi-poltavskoi-rivnenskoi-ta-sumskoi-oblastej.

321. Кравчук В. М. Науково-практичний коментар до Кодексу адміністративного судочинства України. Х. : Фактор, 2011. 798 с.

322. Кодекс адміністративного судочинства України : Науково-практичн. коментар. За заг. ред. М. М. Ясинка. К. : Алерта, 2018. 532 с.

323. Щодо застосування статті 72 Кодексу адміністративного судочинства України : лист Вищого адміністративного суду України від 14 листопада 2012 року № 2379/12/13-12. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v2379760-12/print1450429304372182.

324. Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду у справі № 826/16110/13-а від 11 вересня 2014 року. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/40456036.

325. Ухвала Львівського апеляційного адміністративного суду від 31 жовтня 2013 року у справі № 4500/10. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/34637762.

326. Ухвала Житомирського апеляційного адміністративного суду у справі № 817/3507/14 від 30 березня 2015 року. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/43384192.

327. Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/800/18480/15 від 23 квітня 2015 року. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/43939600.

328. Постанова Рівненського окружного адміністративного суду у справі № 817/3507/14 від 9 лютого 2015 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/43392696.

329. Ухвала Львівського апеляційного адміністративного суду у справі № 17367/10 від 6 лютого 2013 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/29212645.

330. Постанова Апеляційного суду Івано-Франківської області у справі № 33-245/2009 від 2 жовтня 2009 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/6792099.

331. Постанова Верховного Суду України у справі №818/2259/18 від 04 червня 2020 року. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/89627246.

332. Рішення Сумського окружного адміністративного суду у справі № 818/2259/18 від 25 березня 2019 року. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/81044083.

333. Науково-практичний коментар Кодексу адміністративного судочинства України. За заг. ред. О. М. Пасенюка. К. : Юрінком Інтер, 2009. 704 с.

334. Рябченко О. Новелізація категорій адміністративного права і процесу : окремі питання трансформації їх змісту. *Право України*. 2014. № 3. С. 12–17.

335. Цвіркун Ю. І. Сутність феномену публічно-правових спорів про оскарження рішень, дій чи бездіяльності колегіального суб’єкта публічної адміністрації. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Юридичні науки*. 2019. Т. 30 (69), № 1. С. 69–77.

336. Назар Ю. С. Оскарження в адміністративному суді розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами. *Форум права*. 2014. № 3. С. 259–264. URL : http:nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2014_3_44.pdf.

337. Торгашова К. О. Практичні проблеми розмежування адміністративної та господарської юрисдикцій на основі критеріїв належності публічно-правових спорів. *Молодий вчений.* 2020. № 11 (2). С. 319–323.

338. Сідей Я. Розмежування адміністративної юрисдикції з іншими видами юрисдикції у сфері судової

компетенції. *Підприємництво господарство і право.* 2018. № 6. С. 196–199.

339. Бринцев О. В. Розмежування компетенції адміністративних і господарських судів : проблеми та перспективи. Харків : Право, 2007. 64 с.

340. Щавінський В. Р. Публічно-правовий спір як категорія адміністративно-правової науки. *Публічне право.* 2013. № 1. С. 73–77.

341. Осадчий А. Ю. До уточнення поняття «адміністративна справа» в адміністративному судочинстві. *Актуальні проблеми держави і права.* 2011. Вип. 62. С. 36–43.

342. Хлібороб Н. Є. Публічно–правовий спір як предмет юрисдикційної діяльності адміністративного суду : дис. канд. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2012. 216 с.

343. Назар Ю. С., Дмитрик А. Б. Поняття та ознаки адміністративної справи про оскарження рішень щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія юридична.* 2016. № 14. С. 231–247.

344. Берназюк Я. О. Особливості забезпечення єдності судової практики та відступу від правових позицій Верховного Суду (на прикладі вирішення публічно-правових спорів). *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка*. 2020. Вип. 2. С. 77–89.

345. Колесник В. А. Особливості публічно-правових спорів у контексті формування повноважень органів публічної влади. *Ефективність державного управління*. 2019. Вип. 2. С. 126–135.

346. Тильчик В. В. Особливості вирішення спорів у сфері публічно-правових відносин засобами адміністративного судочинства в межах «скандинавського закону» : досвід для України. *Європейські перспективи*. 2019. № 3. С. 41–46.

347. Смокович М. І. Правова природа поняття «інтерес» як об’єкта судового захисту в адміністративному судочинстві. *Право України.* 2019. № 4. С. 40–54.

348. Педько Ю. С. Проблемні питання функціонування адміністративної юстиції в Україні. *Адміністративне судочинство*. 2011. № 3-4. С. 42–49.

349. Гордєєв В. В. Адміністративна юрисдикція : проблеми визначення та розмежування. *Вісник Вищого адміністративного суду України*. 2011. № 2. С. 45–54.

350. Ухвала Апеляційного суду Хмельницької області у справі № 669/601/15-ц від 10 вересня 2015 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/50447528.

351. Стеценко С. Г., Щавінський В. Р. Захист інтересів держави в адміністративному судочинстві як наукова та практична проблема. *Право України*. 2019. № 4. С. 77–90.

352. Ковалів М. В. Гаврильців М. Т., Стахура І. Б. Адміністративне судочинство: навчальний посібник. Львів : ЛьвДУВС, 2014. 596 с.

353. Кодекс адміністративного судочинства України : науково-практичний коментар. Н. О. Армаш, О. М. Бандурка, А. В. Басов та інш. ; за заг. ред. докт. юрид. наук, проф. А. Т. Комзюка. К. : Істина, 2008. 823 с.

354. Назар Ю. С. Бюджетне право : навчальний посібник (у схемах, таблицях та коментарях). Львів : ЛьвДУВС, 2015. 128 с.

355. Адміністративне судочинство України : підручник. О. М. Пасенюк (кер. авт. кол.), О. Н. Панченко, В. Б. Авер'янов та ін. ; за заг. ред. О. М. Пасенюка. К. : Юрінком Інтер, 2009. 672 с.

356. Чернадчук В. Д. Бюджетні правовідносини в Україні : поняття, класифікація та особливості структури : монографія. Суми : Університетська книга, 2011. 172 с.

357. Хлібороб Н. Є. Публічно-правовий спір як предмет юрисдикційної діяльності адміністративного суду : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2012. 20 с.

358. Ватаманюк Р. В. Інститут підсудності в адміністративному судочинстві України : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2011. 17 с.

359. Дмитрик А. Б. Адміністративне судочинство у справах про оскарження рішень про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2017. 20 с.

360. Заяць О. В. Сутність адміністративного позову як форми звернення до адміністративного суду за захистом. *Митна справа*. 2013. № 6 (2.1). С. 205–210.

361. Про узагальнення практики застосування адміністративними судами першої інстанції глав 1-4 розділу III Кодексу адміністративного судочинства України під час розгляду та вирішення адміністративних справ: постанова Пленуму Вищого адміністративного суду України від 29 вересня 2016 року № 14. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0014760-16/print1443096371690347.

362. Демський Е. Ф. Адміністративне процесуальне право України : навч. посіб. К. : Юрінком Інтер, 2008. 496 с.

363. Пищида В. М. Предмет, підстави та зміст адміністративного позову щодо незаконного використання та розпорядження публічним майном. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право.* 2017. Вип. 42. С. 189 –192.

364. Шруб І. В. Функціонування адміністративних судів в Україні : організаційно-правові засади та їх реалізація : дис. канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2009. 220 с.

365. Дмитрик А. Б. Зміст адміністративного позову у справах про оскарження зменшення бюджетних асигнувань. *Митна справа.* 2013. № 6. Ч. 2. Кн. 1. С. 394–399.

366. Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва у справі № 826/18248/16 від 18 вересня 2019 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/84401673.

367. Постанова Верховного Суду України у справі № 0740/1005/18 від 30 липня 2019 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83513455.

368. Назар Ю. С., Матейко А. П. Щодо необхідності взаємодії суб'єктів профілактики правопорушень у бюджетній сфері. *Теорія та практика протидії злочинності в сучасних умовах* : тези Міжнародної науково-практичної конференції (Львів, 31 жовтня 2014 р.). Львів : ЛьвДУВС, 2014. С. 235–240.

369. Аверьянов А. Н. Системное познание мира : методологические проблемы. М., 1985. 212 с.

370. Теоретико-прикладні засади конструктивної взаємодії поліції і населення в соціумі : монографія. В. В. Середа, Р. І. Благута, О. М. Балинська, З. Я. Ковальчук, О. М. Ковбич, Л. Й. Гуменюк та ін. ; за заг. ред. З. Р. Кісіль. Львів: ЛьвДУВС, 2017. 600 с.

371. Русецький А. А. Адміністративно-правові форми взаємодії та координації діяльності правоохоронних органів на регіональному рівні. *Європейські перспективи.* 2018. № 3. С. 42–47.

372. Шевчук Є. В. Детермінація поняття «взаємодія» як економічної та управлінської категорії. *Бізнес Інформ.* 2018. № 7. С. 14–19.

373. Павлютін Ю. М. Застосування категорії «взаємодія» у забезпеченні національної безпеки України. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ.* 2020. № 1. С. 87–95.

374. Бєлай С. О., Островський С. О. Юридичні засади поняття «взаємодія Національної гвардії України з правоохоронними органами та військовими формуваннями України». *Честь і закон.* 2019. № 3. С. 85–90.

375. Бортун М. І. Поняття «взаємодія» в кримінальному провадженні. *Юридична Україна*. 2017. № 9-10. С. 52–58.

376. Ібрагімова К. О. Дефініція поняття соціальна взаємодія, її види та основні теорії. *Проблеми інженерно-педагогічної освіти*. 2013. № 40-41. С. 289–293.

377. Коломієць Н. Теоретичний аналіз поняття «взаємодія». *Психолого-педагогічні проблеми сільської школи.* 2018. Вип. 58. С. 112–119.

378. Пивовар Ю. І. Організаційно-правові засади взаємодії міліції і органів фінансового контролю : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2008. 21 с.

379. Фещенко Л. О. Взаємодія органів внутрішніх справ з державною податковою службою у здійсненні правоохоронної діяльності : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2007. 217 с.

380. Писарчук І. В. Організаційно-правові основи діяльності оперативних підрозділів у протидії нецільовому використанню бюджетних коштів службовими особами : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Львів, 2018. 251 с.

381. Жалинский А. Э., Костицкий М. В. Эффективность профилактики преступлений и криминологическая информация. Львов : Вища школа. 1980. 212 с.

382. Колпаков В. К., Кузьменко О. В. Адміністративне право України : підручник. К. : Юрінком Інтер, 2003. 544 с.

383. Адміністративне право України. Загальна частина. Академічний курс : підручник. За заг. ред. О. М. Бандурки. Х. : Золота миля, 2011. 584 с.

384. Адміністративне право України. Загальна частина : навчальний посібник. За редакцією Остапенка О.І. Львів: ЛьвДУВС, 2001. 320 с.

385. Адміністративна діяльність органів внутрішніх справ. Загальна частина : підручник. Під ред. І. П. Голосніченка, Я. Ю. Кондратьєва. К. : Українська академія внутрішніх справ, 1995. 352 с.

386. Адміністративне право України. Загальна частина : навч. посіб. О.І. Остапенко, М.В. Ковалів, С.С. Єсімов, Л.С. Гулак, Н.Я. Отчак, Л.О. Остапенко. Львів, СПОЛОМ, 2019. 504 с.

387. Гладун З. С. Адміністративне право України : навч. посібник. Тернопіль : Карт-бланш, 2004. 579 с.

388. Ярмиш О. Н., Серьогін В. О. Державне будівництво та місцеве самоврядування в Україні : навчальний посібник. Х. : Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2002. 672 с.

389. Середа В. В., Назар Ю. С., Костовська К. М. Адміністративне право України (у схемах та коментарях) : навчальний посібник. Львів: ЛьвДУВС, 2016. 300 с.

390. Державне управління : теорія і практика. За заг. ред. В.Б. Авер'янова. К.: Юрінком, 1998. 432 с.

391. Мельник С. М. Адміністративно-правові форми взаємодії суб'єктів військового управління України і НАТО. *Економіка. Фінанси. Право.* 2019. № 6 (1). С. 6–10.

392. Рудой К. М. Форми взаємодії та координації правоохоронних органів України з міжнародними правоохоронними організаціями із забезпечення міжнародної безпеки. *Південноукраїнський правничий часопис.* 2013. № 1. С. 19–22.

393. Талалай Д. В. Актуальні питання організаційно-правових засад взаємодії підрозділів Служби безпеки України з іншими військовими формуваннями в особливий період. *Європейські перспективи*. 2014. № 8. С. 77–84.

394. Михайловська І. М. Особливості організаційних форм та інституційно-правових основ взаємодії банків та страхових компаній. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки.* 2014. № 5 (1). С. 105–108.

395. Сидор М. Я. Договірно-правова форма в системі взаємодії місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право*. 2015. Вип. 30 (2). С. 75–81.

396. Назар Ю. С. Використання правових форм управління у взаємодії суб'єктів профілактики адміністративних правопорушень. *Економіка. Фінанси. Право.* 2008. № 8. С. 32–35.

397. Остропілець В. Р. Методи взаємодії органів досудового розслідування МВС України з іншими правоохоронними органами. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Юридичні науки.* 2016. Вип. 3 (2). С. 117–120.

398. Назар Т. Я. Форми взаємодії підрозділів молодіжної превенції у профілактиці правопорушень. *Форум права*. 2015. № 5. С. 160–165. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.

399. Струс В. М. Правові та організаційні форми взаємодії підрозділів ДАІ МВС України і Військової інспекції безпеки дорожнього руху. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права.* 2012. Вип. 9. С. 179–183.

400. Ортинський В. Л., Кісіль З. Р., Ковалів М. В. Організаційні засади регулювання управлінської діяльності в органах внутрішніх справ України : навчально-методичний посібник. Львів, Львівський державний університет внутрішніх справ, 2006. 248 с.

401. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2018 рік. URL : https://dasu.gov.ua/attachments/68787307-9c90-49c3-a2a7.pdf.

402. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2019 рік. URL : https://dasu.gov.ua/attachments/bd917f8b-429b-481c-943a-98dbca654cda.pdf.

403. Рекомендації з питань підготовки, державної реєстрації та обліку відомчих нормативно-правових актів : постанова колегії Міністерства юстиції України від 27 березня 1998 року № 3. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0003323-98/print1494327687646734#Text.

404. Про затвердження Регламенту Кабінету Міністрів України : постанова Кабінету Міністрів України від 18 липня 2007 року № 950. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/950-2007-n13.

405. Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії між електронною системою закупівель, єдиним веб-порталом використання публічних коштів та інформаційною системою Державної казначейської служби України : наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України та Міністерства фінансів України від 4 лютого 2019 року № 149/44. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0204-19#Text.

406. Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної прикордонної служби України та Державної фіскальної служби України під час виявлення ознак порушень митних правил, а також виявлення майна, яке не має власника або власник якого невідомий : наказ МВС України, Міністерства фінансів України від 18 жовтня 2018 року № 849/828. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1290-18.

407. Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної фіскальної служби України та органів Державної казначейської служби України у процесі судового розгляду та виконання рішень суду про бюджетне відшкодування податку на додану вартість та (або) пені, нарахованої на заборгованість державного бюджету з відшкодування такого податку, або стягнення митних платежів : наказ Міністерства фінансів України від 9 березня 2016 року № 343. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0496-16.

408. Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії Державної фіскальної служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення платникам податків помилково та (або) надміру сплачених сум грошових зобов’язань та пені : наказ Міністерства фінансів України від 11 лютого 2019 року № 60. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0370-19.

409. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України : наказ Головного

контрольно-ревізійного управління, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури від 19 жовтня 2006 року № 346/1025/685/53. *Офіційний вісник України.* 2006. № 44. Ст. 2962.

410. Про затвердження Порядку електронної інформаційної взаємодії Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства фінансів України та центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра внутрішніх справ України та Міністра фінансів України: наказ Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства фінансів України від 13 травня 2020 року № 386/208. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0446-20#Text.

411. Селіванов А. О. Адміністративний процес в Україні : реальність і перспективи розвитку правових доктрин : Наукове видання. К. : Видавничий Дім «Ін Юре», 2000. 68 с.

412. Афанасьєв К. К. Административный договор : Учебное пособие. МВД Украины, Луган. ин-т внутр. дел. Луганск : РИО ЛИВД, 2001. 320 с.

413. Завальна Ж. В. Адміністративний договір : теоретичні засади та застосування : автореф. дис. …д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2010. 28 с.

414. Ілюшик О. М. Використання адміністративних договорів у діяльності правоохоронних органів : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2013. 17 с.

415. Валерій Пацкан : За повідомленнями Рахункової палати розпочато кримінальне провадження за вчинення корупційних злочинів. URL : https://rp.gov.ua/News/?id=761.

416. Рахункова палата та ДБР співпрацюватимуть у сфері виявлення фінансових правопорушень. URL : https://rp.gov.ua/News/?id=17.

417. НАБУ закріпило співпрацю з Вищою кваліфікаційною комісією суддів України підписанням Меморандуму. URL : https://nabu.gov.ua/novyny/nabu-zakripylo-

spivpracyu-z-vyshchoyu-kvalifikaciynoyu-komisiyeyu-suddiv-ukrayiny.

418. Резніченко В. Договір у системі джерел конституційного права України. Одеса : АстроПринт, 1999. 136 с.

419. Ярмак О. М. Адміністративно-правові засади взаємодії органів державної влади України у правоохоронній сфері : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2009. 238 с.

420. Білоус В. Т. Координація боротьби з економічною злочинністю : монографія. Ірпінь, 2002. 449 с.

421. Нагнибіда В. І. Теоретичні засади правозастосування: поняття, ознаки, види. *Університетські наукові записки.* 2019. № 3. С. 33–42.

422. Кравець М. О. Поняття, сутність та місце юридичної кваліфікації у процесі правозастосування. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ.* 2012. № 3. С. 110–116.

423. Буц О. В. Поняття та основні ознаки правозастосовних актів. *Держава та регіони. Серія : Право.* 2016. № 1. С. 3–8.

424. Рабинович П. М. Застосування правових норм. *Юридична енциклопедія :* В 6 т. К. : «Укр. енцикл.», 1998. Т.2 : Д-Й. 1999. С. 528.

425. Теорія держави і права. Під ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко. К. : Юрінком Інтер, 2006. 688 с.

426. Павлишин О. В. Правозастосування та його ознаки в контексті семіотико-правового аналізу правової реальності. *Філософські та методологічні проблеми права.* 2017. № 1 (13). С. 161–172.

427. Коцан-Олинець Ю. Я. Поняття правозастосовчої діяльності та її сутнісні ознаки. *Науковий вісник Львівської комерційної академії. Серія : Юридична.* 2015. Вип. 2. С. 52–63.

428. Ортинський В. Л. Вплив розвитку демократії на роль громадськості у програмах профілактики та запобігання

злочинності в Україні. *Вісник Львівського інституту внутрішніх справ*. 2003. № 2. С. 3–10.

429. Про запровадження національного механізму координації взаємодії органів державної влади з метою захисту фінансових інтересів України та Європейського Союзу : постанова Кабінету Міністрів України від 25 жовтня 2017 року № 1110. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1110-2017#Text.

430. Бугайчук К. Л. Адміністративні проступки : сутність та організаційно-правові заходи їх профілактики : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Х., 2002. 243 с.

431. Бурбика М. М. Напрями координаційної діяльності правоохоронних органів у боротьбі зі злочинністю. *Юридична наука і практика*. 2011. № 1. С. 64–70.

432. Мудров А., Європіна І. Форми координації діяльності правоохоронних органів у сфері протидії злочинності та корупції. *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2013. № 3. С. 73–78.

433. У прокуратурі області розповіли про стан протидії злочинності у сфері використання бюджетних коштів. URL : https://ck-oda.gov.ua/novyny-cherkaskoyi-oblasti/u-prokuraturi-oblasti-rozpovili-pro-stan-protidiyi-zlochinnosti-u-sferi-vikoristannya-byudzhetnix-koshtiv.

434. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль в системі управління : монографія. К. : Ніка-Центр, 2002. 360 с.

435. Теленик С. Ф. Сутність поняття «порушення бюджетного законодавства» та його співвідношення з поняттям «бюджетне правопорушення». *Підприємництво, господарство і право.* 2008. № 5. С. 77–80.

436. Якимчук Н. Я. Заходи бюджетно-правової відповідальності. *Вісник Національної академії прокуратури України.* 2008. № 4. С. 79–87.

437. Чернадчук В. Д. Правовідносини бюджетної відповідальності. *Вісник Національної академії прокуратури України.* 2008. № 4. С. 88–91.

438. Чернадчук В. Д. Правова природа стягнень за порушення бюджетного законодавства. *Правовий вісник Української академії банківської справи*. 2008. № 1. URL : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Pvuabs/texts/2008_1/1.3.3.pdf.

439. Іванова І. М. Система відповідальності учасників бюджетного процесу в Україні потребує змін. *Фінансовий контроль*. 2008. № 1. URL : http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/47147.

440. Проць І. М., Ваврик В. С. Система фінансово-правових заходів впливу за нецільове використання бюджетних коштів. *Митна справа*. 2013. № 2. Кн. 2. Ч. 2. С. 244–249.

441. Постанова Вінницького окружного адміністративного суду у справі № 802/3792/15-а від 5 листопада 2015 року. URL: http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/53491047.

442. Постанова Вищого адміністративного суду України у справі К/800/4689/14 від 4 червня 2015 року. URL: http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/44884016.

443. Назар Ю. С. Порядок прийняття розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична.* 2015. Вип. 3. С. 140–148.

444. Назар Ю. С. Правова характеристика призупинення бюджетних асигнувань. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична*. 2012. Вип. 1. С. 191–202.

445. Назар Ю. С. Правова характеристика зупинення операцій з бюджетними коштами. *Митна справа*. 2010. № 6 (72). Ч. 2. С. 422–428.

446. Арсланбеков А. З. Характеристика санкций, применяемых за нарушение бюджетного законодательства. *Юрист*. 2006. № 3. С. 27–30.

447. Назар Ю. С. Повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання : процесуальні особливості. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична*. 2014. Вип. 2. С. 119–130.

448. Фінансове право : підручник. М. П. Кучерявенко, Д. О. Білінський, О. О. Дмитрик та ін. ; за ред. д-ра юрид. наук, проф. М. П. Кучерявенка. Х. : Право, 2013. 400 с.

449. Постанова Полтавського окружного адміністративного суду у справі № 2а-1670/6911/12 від 14 січня 2013 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/28738903.

450. Постанова Харківського апеляційного адміністративного у справі № 2а-1670/6911/12 від 11 березня 2013 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/30034505.

451. Ухвала Донецького апеляційного адміністративного суду у справі № 2а/0570/21713/2011 від 14 березня 2013 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/30067544.

452. Постанова Донецького окружного адміністративного суду у справі № 805/12204/13-а від 23 жовтня 2013 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/34375026.

453. Постанова Кіровоградського окружного адміністративного суду у справі № 1170/2а-327/12 від 27 травня 2013 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/32530485.

454. Назар Ю. С. Підстави застосування повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична*. 2014. Вип. 1. С. 181–190.

455. Постанова Сумського окружного адміністративного суду у справі № 2а-2886/10/1870 від 17 червня 2010 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/10542534.

456. Постанова Львівського окружного адміністративного суду у справі № 2а-6491/11/1370 від 1 листопада 2011 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/29338128.

457. Постанова Херсонського окружного адміністративного суду у справі № 2-а-3435/11/2170 від 23 січня 2012 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/21079962.

458. Назар Ю. С. Провадження щодо застосування зменшення бюджетних асигнувань. *Митна справа*. 2013. № 2, частина 2, книга 2. С. 441–446.

459. Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/800/24615/15 від 23 липня 2015 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/47776291.

460. Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/800/21184/15 від 14 липня 2015 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/47042258.

461. Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/800/31700/15 від 22 вересня 2015 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/52931147.

462. Постанова Херсонського окружного адміністративного суду у справі № 821/1034/15-а. від 22 квітня 2015 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/43821626.

463. Постанова Херсонського окружного адміністративного суду у справі № 821/4458/14 від 11 грудня 2014 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/41944507.

464. Постанова Сумського окружного адміністративного суду у справі № 818/2320/14 від 17 жовтня

2014 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/41178801.

465. Ухвала Вінницького апеляційного адміністративного суду у справі № 802/458/14-а від 5 травня 2015 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/44155880.

466. Назар Ю. С. Окремі проблеми застосування зменшення бюджетних асигнувань. *Форум права.* 2015. № 4. С. 196–200. URL : http:nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2015_4_36.pdf.

467. Назар Ю. С. Фінансово-правова протидія нецільовому використанню бюджетних коштів як захід боротьби з корупцією. *Тези міжнародної науково-практичної конференції 20–21 квітня 2012 року*. Львів : ЛьвДУВС, 2012. С.121–124.

468. Занфіров М. В. Поняття та ознаки бюджетно-правових санкцій. *Право та державне управління*. 2012. № 1. С. 46–51.

469. Гетманець О. П. Фінансові санкції як заходи впливу за порушення бюджетного законодавства. *Право та державне управління*. 2011. № 1. С. 36–39.

470. Якимчук Н. Провадження у справах про бюджетні правопорушення як інститут бюджетного права. *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2009. № 4. С. 71–77.

471. Якимчук Н. Я. Правовий статус розпорядників бюджетних коштів в Україні : автореф. дис. … докт. юрид. наук : 12.00.07. К., 2010. 42 с.

472. Колпаков В. К. Адміністративна відповідальність (адміністративно-деліктне право) : навчальний посібник. К. : Юрінком Інтер, 2008. 256 с.

473. Кузьменко О. В. Теоретичні засади адміністративного процесу : монографія. К. : Атіка, 2005. 352 с.

474. Назар Ю. С. Щодо строків прийняття рішення про застосування окремих заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2015. № 4. С. 120 –129.

475. Назар Ю. С. Процесуальні аспекти призупинення бюджетних асигнувань та зупинення операцій з бюджетними коштами. *Митна справа*. 2012. № 1 (79). Ч. 2. Кн. 2. С. 261–267.

476. Назар Т. Я. Терміни та строки як часові категорії в бюджетно-деліктному праві. *Митна справа*. 2010. № 6. С. 416–421.

477. Чернадчук В. Д. Бюджетні правовідносини як об'єкт правової охорони. *Держава та регіони. Серія «Прав*о». 2011. № 2. С. 45–50.

478. Постанова Сумського окружного адміністративного суду у справі №818/1249/15 від 6 травня 2015 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/44809800.

479. Постанова Запорізького окружного адміністративного суду у справі №808/6867/14 від 13 травня 2015 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/44501811.

480. Ухвала Харківського апеляційного адміністративного суду у справі № 818/1226/15 від 13 липня 2015 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/46798094.

481. Постанова Одеського апеляційного адміністративного суду у справі № 821/4458/14 від 26 травня 2015 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/44493218.

482. Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/800/31700/15 від 22 жовтня 2015 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/52931147.

483. Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/9991/12841/11 від 25 вересня 2012 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/44809800.

484. Постанова Донецького окружного адміністративного суду у справі № 2а/0570/15753/2012 від 18 грудня 2012 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/28283167.

485. Сопільник Л. І., Новіков В. В. До питання класифікації заходів адміністративного примусу. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права.* 2009. Вип. 3. С. 152–158.

486. Якимчук Н. Підстави та процесуальні особливості адміністративної відповідальності керівників розпорядників бюджетних коштів. *Вісник Національної Академії прокуратури України*. 2009. № 1. С. 85–88.

487. Салманова О. Ю. Особливості складів адміністративних правопорушень у сфері правил рибальства та охорони рибних запасів. *Митна справа.* 2014. № 1 (2.2). С. 290–297.

488. Хуторянська Т. В. Загальна характеристика юридичного складу адміністративного правопорушення, передбаченого ст. 173-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення. *Актуальні проблеми держави і права.* 2014. Вип. 73. С. 91–96.

489. Ільєнок Т. В. Адміністративне корупційне правопорушення : поняття, склад, ознаки. *Актуальні проблеми держави і права*. 2012. Вип. 68. С. 511–516.

490. Ляшук Р. М. Юридичний склад адміністративного правопорушення «Порушення умов і правил здійснення міжнародних автомобільних перевезень вантажів» *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Юридичні науки*. 2017. Вип. 5. С. 88–94.

491. Хрідочкін А. В. Об’єктивні ознаки складу адміністративного правопорушення у сфері інтелектуальної

власності. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. *Серія : Юриспруденція.* 2018. Вип. 31. С. 73–76.

492. Макушев П. В. Проблеми визначення суб'єктивних ознак складів адміністративних правопорушень у сфері інтелектуальної власності. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ.* 2020. № 2. С. 77–84.

493. Левченко А. Адміністративні інформаційні правопорушення в галузі реклами, пов'язані з негативним інформаційним впливом на дітей : поняття та особливості складів. *Evropský politický a právní diskurz.* 2019. Sv. 6. Vyd. 4. С. 104–112.

494. Постанова Маневицького районного суду Волинській області у справі № 164/1760/20 від 14 грудня 2020 року. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/93667627.

495. Постанова Краматорського міського суду Донецької області у справі № 234/12308/20 від 17 вересня 2020 року. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/91695952.

496. Постанова Конотопського міськрайонного суду Сумської області у справі № 577/93/21 від 22 січня 2021 року. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/94341520.

497. Постанова Калинівського районного суду Вінницької області у справі № 132/4024/20 від 26 січня 2021 року. URL : https://reyestr.court.gov.ua/Review/95183560.

498. Назар Ю. С. Склад адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства». *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права.* 2011. № 7. С. 302–306.

499. Науково-практичний коментар Кодексу України про адміністративні правопорушення. За заг. ред. С. В. Пєткова. Київ : Юрінком Інтер, 2020. 792 с.

500. Науково-практичний коментар кодексу України про адміністративні правопорушення. Р. А. Калюжний, М. І. Іншин, І. М. Шопіна та ін. Видання п'яте, із змінами та

доповненнями станом на 10 вересня 2013 р. К : Алерта, 2013. 976 с.

501. Постанова Костянтинівського міськрайонного суду Донецької області у справі № 233/4797/19 від 03 вересня 2019 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83989584.

502. Постанова Теребовлянського районного суду Тернопільської області у справі № 606/1824/18 від 27 серпня 2018 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76099544.

503. Постанова Бучацького районного суду Тернопільської області у справі № 595/1383/18 від 4 вересня 2018 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76700584.

504. Дідик Н., Павлович-Сенета Я. Публічні службовці : поняття та адміністративна відповідальність. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2019. Вип. 21. С. 130–135.

505. Чернишова В. Ю. Проблема реалізації інституту адміністративної відповідальності суб'єктів владних повноважень. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Правознавство*. 2018. Т. 23. Вип. 1. С. 27–34.

506. Ващенко С. В. Адміністративна відповідальність посадових осіб : особливості її застосування та проблеми вдосконалення в законодавстві України. *Вісник ЗЮІ МВС України*. 2001. №2. С. 109–117.

507. Адміністративна відповідальність в Україні. За заг. ред. А.Т. Комзюка. Харків, 1998. 112 с.

508. Адміністративне право України. Академічний курс : Підруч. : У двох томах : Том 1. Загальна частина. Ред. колегія : В. Б. Авер'янов (голова). К. : Видавництво «Юридична думка», 2004. 584 с.

509. Матіос А. Генезис адміністративно-правового статусу посадової особи. *Право України*. 2006. №1. С. 33–37.

510. Остапенко О. І. Суб'єкти, уповноважені розглядати справи про адміністративні правопорушення : навчальний посібник. Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2009. 213 с.

511. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2012 року № 1407. *Офіційний вісник України.* 2013. № 8. Ст. 307.

512. Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України : наказ Міністерства фінансів України від 22 червня 2012 року № 758. *Офіційний вісник України.* 2012. № 59. Ст. 2384.

513. Адміністративна відповідальність та провадження у справах про адміністративні правопорушення : навчальний посібник. За заг. ред. О.В. Кузьменко. К. : «Центр учбової літератури», 2016. 388 с.

514. Романів Н. І., Костовська К. М., Назар Ю. С. Адміністративне право. Загальна частина (у схемах, таблицях та коментарях): навчальний посібник. Львів : ЛьвДУВС, 2012. 128 с.

515. Ярова Р. В. Вина як ознака адміністративного проступку спеціальних суб'єктів – водіїв автотранспортних засобів. *Часопис Київського університету права.* 2015. № 3. С. 168–172.

516. Колпаков В. К. Адміністративно-деліктний правовий феномен : монографія. К. : Юрінком Інтер, 2004. 528 с.

517. Назар Ю. С. Адміністративна відповідальність за порушення законодавства про бюджетну систему України. *Митна справа.* 2009. № 3. Частина 2. С. 16–23.

518. Постанова Глухівського міського районного суду Сумської області у справі № 576/2043/18 від 17 жовтня 2018 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77174378.

519. Постанова Сарненського районного суду Рівненської області у справі № 572/1813/18 від 25 липня 2018 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/75491432.

520. Постанова Березівського районного суду Одеської області у справі № 494/1269/19 від 29 листопада 2019 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/86440015.

521. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Грабчук проти України» від 26 вересня 2006 року. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_118.

522. Постанова Кодимського районного суду Одеської області у справі № 503/1410/19 від 2 вересня 2019 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/84843787.

523. Постанова Ужгородського міськрайонного суду Закарпатської області у справі № 308/7348/18 від 5 вересня 2018 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77115296.

524. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Бюджетного кодексу України : Закон України від 8 липня 2010 року. *Відомості Верховної Ради України.* 2010. № 48. Ст. 564.

525. Бортник Н., Вітик О., Малець М. Характеристика заходів забезпечення провадження у справах про адміністративні правопорушення, що посягають на публічну безпеку та громадський порядок. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія : Юридичні науки*. 2019. Вип. 22. С. 138–146.

526. Логвиненко Б. О. Провадження в справах про адміністративні правопорушення у сфері охорони здоров'я : поточні проблеми і прогнозовані перспективи. *Публічне право*. 2019. № 2. С. 107–112.

527. Живицька Л. І. Стадії провадження справ про адміністративні правопорушення при їх розгляді різними державними органами. *Зовнішня торгівля : економіка, фінанси, право.* 2012. № 6. С. 161–167.

528. Крикун О. В. Учасники провадження у справах про адміністративні правопорушення. *Право і Безпека.* 2010. № 5. С. 107–112.

529. Сопільник Л. І. Особливості адміністративного провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері дорожнього руху. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ.* 2012. № 3. С. 260–268.

530. Іщенко В. В. Стадії провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування : сучасні доктринальні підходи. *Вісник Академії адвокатури України*. 2011. Число 2. С. 229–231.

531. Про затвердження Порядку застосування статей 164-12 та 164-14 Кодексу України про адміністративні правопорушення органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 20 лютого 2002 року № 54. *Офіційний вісник України*. 2002. № 11. Ст. 530.

532. Про затвердження Порядку оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення : наказ Державної аудиторської служби України від 1 грудня 2016 року № 168. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1674-16#Text.

533. Лук'янець Д. М. Адміністративно-деліктні відносини в Україні : теорія та практика правового регулювання: монографія. Суми : ВТД «Університетська книга», 2006. 367 с.

534. Перепелюк В. Г. Адміністративний процес. Загальна частина : навчальний посібник. 2-ге видання, змінене і доповнене. К : «Центр навчальної літератури», 2004. 368 с.

535. Шевчук М. В. Закриття адміністративно-деліктного провадження, розпочатого за порушення бюджетного законодавства. *Jurnalul juridic naţional: teorie şi practică.* 2018. № 6. С. 121–124.

536. Назар Ю. С. Адміністративне розслідування як стадія адміністративно-деліктного провадження у справах про порушення законодавства про бюджетну систему України (стаття 164-12 КУпАП). *Митна справа.* 2009. № 4 (64). Ч. 2. С. 176–184.

537. Постанова Апеляційного суду Харківської області у справі № 2011/1390/2012 від 12 червня 2012 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/26755101.

538. Постанова Апеляційного суду Тернопільської області у справі № 593/1114/13-п від 2 жовтня 2013 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/34433271.

539. Лученко Д. Окремі проблеми законодавчого регулювання процедури судового оскарження в адміністративно-деліктній сфері. *Вісник Академії правових наук України*. 2013. № 1 (72). С. 156–166.

540. Постанова Апеляційного суду Тернопільської області у справі № 608/1686/13-п від 27 вересня 2013 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/33863003.

541. Постанова Апеляційного суду Тернопільської області у справі № 593/1114/13-п від 19 серпня 2013 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/33068222.

542. Ухвала Сумського окружного адміністративного суду у справі № 2а-1870/8078/11 від 14 грудня 2011 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/20246534.

543. Ухвала Вінницького окружного адміністративного суду у справі № 2-а-4320/10/0270 від 19 листопада 2010 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/12814766.

544. Середа В. В. Позовна заява як вид звернення громадян до адміністративного суду. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2010. № 2. С. 120–127.

545. Картузова І. Поняття, елементи та види адміністративного позову. *Юридичний вісник*. 2013. № 3. С. 94–101.

546. Котенко В. М. Реалізація права на звернення з адміністративним позовом : передумови та зміст. *Форум права*. 2009. № 2. С. 207–211. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.

547. Лученко Д. Адміністративний позов як процесуальна форма захисту прав фізичних і юридичних осіб в адміністративному судочинстві. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2013. № 4. С. 90–98.

548. Закаленко О. В. Теоретичні засади пізнання адміністративного позову. *Наше право*. 2014. № 6. С. 52–56.

549. Бречко А. В. Адміністративний позов як форма захисту прав, свобод та інтересів у сфері публічно-правових відносин. *Актуальні проблеми державного управління*. 2009. № 2. С. 366–372.

550. Поворознюк М. І. Ознаки позовного провадження як процесуальної сфери реалізації права на захист в адміністративному суді. *Часопис Київського університету права*. 2014. № 2. С. 161–164.

551. Постанова Харківського окружного адміністративного суду у справі № 2а-13330/12/2070 від 16 січня 2013 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/29164347.

552. Постанова Запорізького окружного адміністративного суду у справі № 2а-8197/10/0870 від 17 березня 2011 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/15935671.

553. Ухвала Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду у справі № 2а-8197/10/0870 від 21 лютого 2013 року. URL : http: //www.reyestr.court.gov.ua/Review/29550810.

554. Постанова Вінницького окружного адміністративного суду у справі № 2а/0270/4907/12 від 13 грудня 2012 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/28129600.

555. Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/9991/46064/11 від 26 червня 2012 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/24961870.

556. Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/9991/27684/12 від 5 лютого 2013 року. URL : http:// www.reyestr.court.gov.ua/Review/29086780.

557. Постанова Вищого адміністративного суду України у справі № 2-23/715-2006А від 6 травня 2010 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/9460300.

558. Грицаєнко О. Л. До питання ефективності захисту прав особи в адміністративному судочинстві. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки*. 2020. № 2. Том 31 (70). Ч. 2. С. 53–58.

559. Постанова Чернівецького окружного адміністративного суду у справі у справі № 2а-904/10/2470 від 4 березня 2013 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/29872181.

560. Ухвала Житомирського апеляційного адміністративного суду у справі № 0670/12089/11 від 7 лютого 2013 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/29244319.

561. Постанова господарського суду Чернівецької області у справі №6/316 від 20 березня 2009 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/3465347.

562. Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/9991/4627/11 від 22 травня 2012 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/24690877.

563. Назар Ю. С. Органи Державної фінансової інспекції як позивачі в адміністративних справах про зобов’язання зменшити бюджетні асигнування. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична*. 2013. Вип. 2. С. 195–204.

564. Про узагальнення практики застосування адміністративними судами першої інстанції глав 1-4 розділу ІІІ Кодексу адміністративного судочинства України під час

розгляду та вирішення адміністративних справ : постанова Пленуму Вищого адміністративного суду України від 29 вересня 2016 року № 14. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0014760-16/print1443096371690347.

565. Адміністративне судочинство : навчальний посібник. За заг. ред. проф. О. П. Рябченко. 2-ге вид., перероб. і доп. Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2014. 304 с.

566. Дмитрик А. Б. Залишення позовної заяви без руху у справах про оскарження рішень щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. *Форум права*. 2015. № 2. С. 41–46. URL : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2015_2_8.pdf.

567. Ухвала Рівненського окружного адміністративного суду у справі № 817/782/14 від 19 березня 2014 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/37806357.

568. Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби : постанова Кабінету Міністрів України від 6 квітня 2016 року № 266. *Офіційний вісник України*. 2016. № 30. Ст. 1201.

569. Постанова Київського окружного адміністративного суду у справі № 810/3299/16 від 10 листопада 2016 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/62997851.

570. Основи адміністративного судочинства та адміністративного права : навч. посіб. За заг. ред. Р. О. Куйбіди, В. І. Шишкіна. К. : Старий світ, 2006. 576 с.

571. Адміністративне судочинство : підручник. За заг. ред. Т. О. Коломоєць. Київ : Істина, 2009. 267 с.

572. Штефан М. Й. Цивільне процесуальне право України : підруч. для студ. юрид. спец. вищ. навч. закл. К. : Концерн «Видавничий Дім «Ін Юре», 2005. 624 с.

573. Дмитрик А. Б. Забезпечення адміністративного позову у справах про оскарження рішень щодо застосування

заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична*. 2014. Вип. 1. С. 144–153.

574. Постанова Рівненського окружного адміністративного суду у справі № 817/782/14 від 23 травня 2014 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/39049815.

575. Постанова Львівського окружного адміністративного суду у справі № 813/170/14 від 6 березня 2014 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/37550289.

576. Постанова Донецького окружного адміністративного суду у справі № 805/2150/14 від 20 травня 2014 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/39023435.

577. Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/9991/76037/12 від 12 лютого 2013 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/29271676.

578. Постанова Херсонського окружного адміністративного суду у справі № 821/2513/14 від 13 серпня 2014 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/40301321.

579. Pyvovar Y., Pyvovar I., Babyak A., Nazar Y., Ostrovskiy. Permission for the development of a land management plan for a land plot allocation as an administrative service : A theoretical approach for legal practice. *Amazonia Investiga.* Vol. 8 N. 22. P. 370–380. Septiembre – octubre 2019.

580. Ухвала Херсонського окружного адміністративного суду у справі № 821/3033/14 від 5 серпня 2014 року. URL : http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/40165039.

581. Духневич О. С. Провадження щодо оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів виконавчої влади та місцевого самоврядування : дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2012. 224 с.

582. Wolters L. Stop the misuse of EU funds under new budget (20 Dec. 2019). *Euobserver*. URL : https://euobserver.com/opinion/146956.

583. Gebrekidan S., Apuzzo M., Novak B. The Money Farmers: How Oligarchs and Populists Milk the E.U. for Millions (3 Nov. 2019). *The New York Times*. URL : https://www.nytimes.com/2019/11/03/world/europe/eu-farm-subsidy-hungary.html.

584. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. URL : http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20091571240.

585. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. URL : http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20050140114.

586. Jedlińska A. Dyscyplina finansów publicznych (18 Febr. 2019). Ministerstwo Finansów. URL : https://www.gov.pl/web/finanse/dyscyplina-finansow-publicznych.

587. Zákon z 23. septembra 2004 o rozpočtových pravidlách verejnej správy a ozmene a doplnení niektorých zákonov. URL : https://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-523.

588. Zákon z 10. novembra 2015 o finančnej kontrole a audite a o zmene a doplnení niektorých zákonov. URL : https://www.zakonypreludi.sk/zz/2015-357.

589. Назар Ю. Основания и порядок возвращения бюджетных средств в соответствующий бюджет. *Legea şi viaţa.* 2016. №12/3. С. 57–60.

590. Шутлів Д. С. Зупинення операцій з бюджетними коштами: порядок та особливості застосування. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія».* 2016. Вип. 4. С. 122-134.

591. Kryczko P. Charakter prawny odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. *Sanacja finansów*

publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne. Wydawnictwo PPH Zapol Dmochowski, Sobczyk Spółka Jawna, Szczecin. 2005. P. 28-37.

592. Wróblewska M. Dyscyplina finansów publicznych. Podstawy finansów publicznych. Wolters Kluwer, Warszawa. 2011. 148 p.

593. Taraszkiewicz M. Liability of local government units acting as contracting authorities in the light of the Public Finance Discipline Violation Liability Act Baner. *Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu*. 2019. 3(7). P.113-130.

594. Bożek W., Zdyb P. Uniwersytet Szczeciński Odpowiedzialność dyscyplinarna pracowników urzędów państwowych a odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz kary związane z ich ponoszeniem. URL : https://apcz.umk.pl/czasopisma/index.php/PBPS/article/view/PBPS.2013.011/257.

595. Šimonová Ja. Zodpovednosť za rozpočtové hospodárenie. *Policajná teória a prax.* 2016. №.4. URL : https://www.akademiapz.sk/archiv-4-2016.

596. Králiková K., Šimonová Ja. Špecifiká rozpočtových pravidiel verejnej správy a územnej samosprávy v kontexte kontrolnej činnosti. *Policajná teória a prax*. 2016. №.3. URL : https://www.akademiapz.sk/archiv-3-2016.

597. Nazar Yuriy S., Nazar Tetiana Ya., Prots Ivanna M., Yosyfovych Danylo I., Ilyushyk Olena M. Application of Administrative and Financial and Legal Responsibility for Budget Offenses under the Laws of Ukraine and Other Countries of Eastern Europe. *Journal of Advanced Research in Law and Economics,* [S.l.]. Vol. 11. N. 4. P. 1246–1252. June 2020.

598. Созанський Т. І. Концепція публічних правопорушень: перспективи та реалії. *Гуманізація кримінальної відповідальності та демократизація кримінального судочинства :* матеріали Міжнародного

науково-практичного симпозіуму (м. Івано-Франківськ, 18–19 листопада 2016 року). Івано-Франківськ, 2016. С. 257-259.

599. Концепція реформування законодавства про публічні правопорушення в Україні. URL: http://lfcj.com.ua/2016/05/24/.

600. Азаров Д. С. Розроблення Кодексу публічних правопорушень України: теоретичні та прикладні застереження. *Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки*. 2016. Т. 181. С. 134-139.

601. Табенська Ю.В. Рахункова палата України як вищий орган незалежного зовнішнього контролю. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство.* 2018. Вип. 19 (3). С. 88-91.

602. Проміжний звіт про виконання Стратегії розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки станом на 01.01.2021 : рішення Рахункової палати від 23 лютого 2021 року № 4-5. URL : https://rp.gov.ua/Strategy/StrategyInterim/?id=1071.

603. Литвиненко В. І. Концептуальні засади реформування правоохоронних органів України. *Наукові праці МАУП. Серія : Юридичні науки.* 2017. Вип. 1. С. 7–16.

604. Звіт про результати аудиту ефективності використання органами державного управління коштів державного бюджету на заходи з реформування системи управління державними фінансами : рішення Рахункової палати від 20 серпня 2019 року № 20-7. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/20-7_2019/Zvit_20-7_2019.pdf.

605. Про затвердження Порядку взаємодії Міністерства фінансів України з центральними органами виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України : наказ Міністерства фінансів України від 29

грудня 2011 року № 1789. *Офіційний вісник України*. 2012. № 9. Ст. 342.

Наукове видання

Назар Юрій Степанович

Протидія порушенням бюджетного законодавства України

Монографія

Друкується в авторській редакції

Макетування та відповідальний за випуск – _____

Підписано до друку 03.04.2021

Формат 60х84/16. Папір офсетний. Ум. друк. арк. 26,8.

Наклад 300 прим. Зам. № 2020/7-12.

Видавництво «СПОЛОМ»

79008 Україна, м. Львів, вул. Краківська, 9.

Тел. /факс: (380-32) 297-55-47.

E-mail: spolom_lviv@ukr.net.

Свідоцтво суб’єкта видавничої діяльності:

серія ДК, № 2038 від 02.02.2005 р.

Друк – ФОП Муха Ю. М.

79000, Львів, Дорошенка, 24.

Свідоцтво держреєстрації В02 № 965799.

Тел. 096-457-40-93.