

Міністерство освіти і науки України
Національний університет «Львівська політехніка»

ПРОЦЬ ІВАННА МИКОЛАЇВНА

На правах рукопису

УДК 347.73: 342.951

**ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ У
БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ: АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ТА
ФІНАНСОВО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Науковий керівник:
Назар Юрій Степанович,
кандидат юридичних наук, професор

Львів – 2016

ЗМІСТ

| | |
|---|------------|
| ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ..... | 4 |
| ВСТУП..... | 5 |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ У БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ | 14 |
| 1.1.Зміст та система юридичної відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері | 14 |
| 1.2. Адміністративна та фінансово-правова відповідальність як види юридичної відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері | 29 |
| Висновки до розділу 1..... | 54 |
| РОЗДІЛ 2. ПІДСТАВИ І ЗАХОДИ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ТА ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ У БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ..... | 58 |
| 2.1. Поняття, ознаки та склад бюджетного правопорушення як підстави фінансово-правової відповідальності..... | 58 |
| 2.2. Заходи фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення..... | 75 |
| 2.3. Адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства | 106 |
| Висновки до розділу 2..... | 121 |
| РОЗДІЛ 3. СУБ'ЄКТИ, ЯКІ УПОВНОВАЖЕНІ ЗАСТОСОВУВАТИ ЗАХОДИ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ТА ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ У БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ..... | 125 |
| 3.1. Органи бюджетного контролю як суб'єкти застосування заходів адміністративної та фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері | 125 |

| | |
|--|------------|
| 3.2. Проблеми діяльності суб'єктів застосування заходів адміністративної та фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері..... | 145 |
| Висновки до розділу 3..... | 163 |
| ВИСНОВКИ..... | 165 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... | 171 |
| ДОДАТКИ..... | 196 |

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

| | |
|--------------------------|--|
| БК України | Бюджетний кодекс України |
| Держфінінспекція України | Державна фінансова інспекція України |
| КК України | Кримінальний кодекс України |
| КУпАП | Кодекс України про адміністративні правопорушення |
| ПК України | Податковий кодекс України |
| ЦК України | Цивільний кодекс України |

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Проблеми стабілізації публічних фінансів, ефективного та законного використання бюджетних коштів, контролю за таким використанням привертають усе більше уваги на найвищому державному рівні. Значна кількість приписів і Законів України від 2 серпня 2014 року «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» [1] та від 11 лютого 2015 року «Про відкритість використання публічних коштів» [2], і постанови Кабінету Міністрів України від 1 березня 2014 року «Про економію державних коштів та недопущення втрат бюджету» [3] спрямована на вирішення таких проблем. Навіть заходи запобігання і протидії політичній корупції в сучасних умовах передбачають вирішення питань бюджетного фінансування політичних партій та державного контролю за цільовим використанням політичною партією коштів, виділених з державного бюджету (п. 3 Закону України від 8 жовтня 2015 року «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання і протидії політичній корупції») [4].

Статистичні дані свідчать про поширеність випадків нецільового використання бюджетних коштів та інших порушень бюджетного законодавства, а також про певні результати боротьби з цим негативним явищем фінансово-правовими та адміністративно-правовими засобами. Так, відповідно до звіту, опублікованого на офіційному сайті Державної фінансової інспекції України (відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 р. № 868 [5] перебуває у процесі перетворення на Державну аудиторську службу України) протягом 2015 року органами цього суб'єкта фінансового контролю виявлено нецільове витрачання державних ресурсів у сумі 82 145, 38 тис. грн. (з них 32 652,94 тис. грн. – кошти державного бюджету та 47 659,43 тис. грн. – кошти місцевих бюджетів), а також незаконних витрат у сумі 2 737 244,98 тис. грн. Як результат проведених контрольних заходів у 314 випадках призупинено

бюджетні асигнування, у 2 403 – зупинено операції з бюджетними коштами, 301 розпоряднику зменшено бюджетні призначення (асигнування) на загальну суму 34 474, 39 тис. гривень, 10 214 осіб притягнуто до адміністративної відповідальності [6]. За таких умов важливого значення набуває належне правове забезпечення застосування заходів юридичного впливу за правопорушення у бюджетній сфері, для створення та уніфікації якого необхідними є наукові дослідження.

У зв'язку з цим актуального звучання набувають питання комплексного дослідження адміністративно-правових та фінансово-правових аспектів відповідальності за правопорушення у цій сфері. Теоретичне осмислення проблем бюджетного та адміністративно-деліктного законодавства, норми якого спрямовані на протидію бюджетним правопорушенням і визначення шляхів їх вирішення, не лише сприятиме підвищенню ефективності правозастосовної діяльності органів бюджетного контролю та судів, але й допомагатиме створенню цілісної структури нормативно-правового механізму протидії правопорушенням у бюджетній сфері.

Дослідження проблем адміністративно-правових та фінансово-правових аспектів відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері в Україні знаходиться на початковому етапі. У той же час аналізу окремих проблемних питань правового регулювання адміністративно-деліктних та фінансових відносин, зокрема й у бюджетній сфері, приділялася увага в працях вітчизняних та іноземних вчених у галузях теорії держави і права, адміністративного та фінансового права, зокрема: В.Б. Авер'янова, О.Ф. Андрійко, О.І. Баїк, А.І. Берлача, Н.П. Бортник, Л.К. Воронової, О.П. Гетьманець, Є.Ю. Грачової, Е.С. Дмитренко, І.Б. Заверухи, А.Й. Іванського, А.М. Касьяненка, Ю.А. Крохіної, О.В. Кузьменко, М.П. Кучерявенка, А.О. Монаєнка, О.А. Музики-Стефанчук, Ю.С. Назара, О.П. Орлюк, В.Л. Ортинського, О.І. Остапенка, П.С. Пацурківського, Ю.О. Ровинського, Л.А. Савченко, В.В. Середи, І.А. Сікорської,

О.А. Соколова, А.І. Суббота, С.С. Теленика, Н.І. Хімичевої, В.Д. Чернадчука, Н.Я. Якимчук та інших. Праці цих учених є вагомим внеском у розвиток теоретичних положень про відповідальність за вчинення порушень бюджетного законодавства. Однак дослідження сучасного вирішення в українському праві питання про місце і роль адміністративно-правових та фінансово-правових засобів протидії бюджетним правопорушенням практично не проводилися.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційне дослідження здійснено відповідно до Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, затвердженої Законом України від 18 березня 2004 р. № 1629-IV; Плану заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» у 2015 р., затвердженого Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 4 березня 2015 р. № 213-р.; п. 3.1. Пріоритетних напрямів наукових досліджень Львівського державного університету внутрішніх справ на 2010–2014 рр., схвалених Вченою радою Львівського державного університету внутрішніх справ 12 грудня 2009 р. та в межах науково-дослідної теми «Проблеми реформування правової системи України» на 2012–2015 рр. (номер державної реєстрації 0112U007492).

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційної роботи полягає у з'ясуванні особливостей притягнення до адміністративної та фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері, визначення прогалин законодавчого регулювання зазначених деліктних відносин і надання обґрунтованих рекомендацій, спрямованих на покращення діяльності органів публічної влади щодо застосування заходів відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері.

Для досягнення поставленої мети в дисертації передбачається вирішення таких завдань:

- розкрити правовий зміст відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері;
- визначити поняття та змістовні характеристики фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері (бюджетно-правової відповідальності);
- з'ясувати підстави адміністративної та фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері;
- здійснити аналіз ознак і складу бюджетного правопорушення як підстави фінансово-правової відповідальності;
- охарактеризувати заходи фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення;
- з'ясувати особливості адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства;
- визначити роль органів бюджетного контролю у застосуванні заходів адміністративної та фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері;
- виокремити основні проблеми діяльності суб'єктів, уповноважених застосовувати заходи адміністративної та фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері;
- надати пропозиції щодо удосконалення нормативно-правових актів, що регулюють застосування заходів адміністративної та фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у зв'язку із застосуванням норм, які передбачають адміністративну та фінансово-правову відповідальність за правопорушення у бюджетній сфері.

Предметом дослідження є адміністративно-правові та фінансово-правові аспекти відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері.

Методи дослідження. Методологічною основою роботи є сукупність загальнонаукових та спеціально-наукових методів і прийомів наукового пізнання, що забезпечують комплексний підхід до аналізу фінансово-

правових та адміністративно-правових аспектів відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері. Загальною основою є філософські методи, які дозволяють зрозуміти природу деліктних правовідносин у бюджетній сфері. Із загальнонаукових методів використовувалися діалектичний та історичний підходи – для розкриття розвитку і змісту відповідальності за бюджетні правопорушення (підрозділи 1.1, 1.2), дослідження фактичних підстав застосування заходів фінансово-правової та адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства (підрозділи 2.1, 2.3). Системний підхід, методи структурного та функціонального аналізу було використано для дослідження системи органів бюджетного контролю як суб'єктів правозастосовної діяльності та виявлення недоліків такої діяльності (підрозділи 3.1, 3.2). Застосування формально-юридичного методу сприяло систематизації фактологічного матеріалу та нормативно-правової бази щодо реалізації заходів впливу в разі порушення бюджетного законодавства (підрозділ 2.2). У роботі також використовуються такі спеціально-наукові методи як порівняльно-правовий аналіз (підрозділи 1.2, 2.3) і доктринальне тлумачення правових норм та узагальнення юридичної практики (підрозділи 2.2, 3.2).

Нормативним підґрунтям роботи є Конституція України, законодавчі та підзаконні акти, норми яких регулюють відносини у сфері застосування заходів адміністративної та фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення. Емпіричну базу дослідження становлять результати опитування 84 працівників органів Державної фінансової інспекції, статистичні дані окремих органів бюджетного контролю, узагальнення судової практики в адміністративних справах та у справах про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 «Порушення бюджетного законодавства» Кодексу України про адміністративні правопорушення, офіційні документи.

Наукова новизна одержаних результатів визначається тим, що представлена дисертація є одним з перших комплексних досліджень

адміністративно-правових та фінансово-правових аспектів відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері.

У межах проведеного автором дослідження одержано такі результати, які вирізняються науковою новизною:

уперше:

– доведено, що бюджетно-правову відповідальність доцільно розглядати як фінансово-правову відповідальність за порушення бюджетного законодавства, яка проявляється в обов'язку учасника правових відносин за порушення бюджетного законодавства зазнати примусових заходів впливу організаційного або майнового характеру, застосованих у визначеній фінансово-правовими нормами процесуальній формі;

– запропоновано переглянути доцільність наділення Рахункової палати України повноваженнями щодо складання протоколів про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП, та наділити такими повноваженнями органи Державної казначейської служби України;

– доведено необхідність на законодавчому рівні встановити строк давності, в межах якого можливе застосування заходу фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення, процесуальні строки притягнення до такої відповідальності, а на підзаконному – порядок застосування такого заходу впливу як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства;

удосконалено:

– наукові підходи щодо фактичних підстав адміністративної та фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері;

– теоретичні положення щодо змісту поняття «бюджетне правопорушення»;

- пропозиції щодо доцільності уніфікувати на законодавчому рівні підстави і процедуру застосування заходів фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення;

- підходи щодо найпоширеніших підстав для закриття провадження в справах про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП;

набули подальшого розвитку:

- теоретичні підходи щодо характеристики поняття «юридична відповідальність за правопорушення у бюджетній сфері»;

- змістовна складова ознак та юридичного складу бюджетного правопорушення, а також адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП;

- положення про віднесення тих чи інших осіб до суб'єктів адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП;

- наукові позиції щодо розгляду органів бюджетного контролю як суб'єктів, наділених найбільшим обсягом повноважень щодо застосування заходів адміністративної та фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані та обґрунтовані у дисертації висновки і рекомендації можуть бути використані у:

- *науково-дослідній діяльності* – для подальшого дослідження теоретичних проблем бюджетного права, а також особливостей застосування юридичної відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері;

- *правотворчості* – для вдосконалення чинного законодавства, зокрема для внесення змін до Бюджетного кодексу України, КУпАП та інших законодавчих і підзаконних актів України, призначених регулювати бюджетно-деліктні відносини;

– *правозастосовній діяльності* – для підвищення ефективності застосування органами бюджетного контролю, правоохоронними органами та судами норм чинного законодавства, що регламентують процес протидії бюджетним правопорушенням;

– *навчальному процесі* – під час підготовки відповідних розділів підручників, навчальних посібників із дисциплін «Фінансове право», «Бюджетне право», «Адміністративне право. Адміністративна відповідальність» та викладанні цих навчальних дисциплін (акти впровадження від 30.04.2014 р. № 18/1 та від 12.11.2014 № 24).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійним науковим дослідженням, у якому викладено теоретичні положення щодо адміністративно-правових та фінансово-правових аспектів відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері. Всі наукові положення, висновки, рекомендації, винесені на захист, є авторськими. Наукові ідеї та розробки, що належать також співавторам опублікованих робіт, у дисертації не використовувалися. Особистий внесок у працях, опублікованих у співавторстві, визначено в списку публікацій окремо.

Апробація результатів дослідження. Основні положення і висновки, практичні рекомендації дисертаційної роботи були обговорені і схвалені на засіданнях кафедри адміністративно-правових дисциплін Львівського державного університету внутрішніх справ. Окремі результати дослідження були оприлюднені в доповідях на науково-практичних заходах, а саме: на науково-практичному семінарі «Міліція громадської безпеки як суб'єкт забезпечення охорони прав, свобод та законних інтересів громадян» (м. Львів, 23 листопада 2007 р.), на третій звітній науковій конференції факультету економічної безпеки ЛьвДУВС «Актуальні проблеми підготовки фахівців для підрозділів державної служби боротьби з економічними злочинами» (м. Львів, 6 березня 2009 р.), на Міжнародній науково-практичній конференції «Запобігання злочинам та адміністративним правопорушенням в умовах проведення фінальної

частини чемпіонату Європи з футболу» (м. Львів, 20 листопада 2009 р.), на звітній науковій конференції «Актуальні аспекти підготовки фахівців для підрозділів міліції громадської безпеки» (м. Львів, 24 лютого 2012 р.), на науково-практичному семінарі «Проблеми профілактики наркоманії: соціальний і правовий аспект» (м. Львів, 12 жовтня 2012 р.), на постійно діючому науково-практичному семінарі «Проблеми вдосконалення діяльності служб та підрозділів ОВС щодо виявлення, попередження та припинення корупційних проявів» (м. Львів, 5 квітня 2013 р.), на Всеукраїнській науково-практичній конференції «Правоохоронна діяльність: конституційні та адміністративно-правові аспекти» (м. Львів, 25 жовтня 2013 р.), на науковому семінарі «Сучасний конституціоналізм: проблеми теорії та практики» (м. Львів, 25 червня 2015 р.).

Публікації. Основні положення дисертаційного дослідження опубліковано в 9 друкованих працях, з яких – 5 статей у наукових фахових виданнях, 1 стаття – в іншомовному фаховому виданні, 3 – публікації у збірниках наукових праць за матеріалами конференцій.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО - ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ У БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ

1.1. Зміст та система юридичної відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері

Нормативно-правове регулювання бюджетної сфери останнім часом відзначається динамічністю змін. Лише за 2014-2015 роки 32 рази до Бюджетного кодексу України вносилися зміни та доповнення, останні з яких Законом України «Про Державний бюджет України на 2016 рік» [7]. Нестабільність законодавства впливає й на правозастосовні аспекти юридичної відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері. Як відзначено у Постанові Пленуму Вищого адміністративного суду України від 5 лютого 2016 року № 1 «Про стан здійснення правосуддя адміністративними судами у 2015 році» причиною збільшення кількості скасованих судових рішень є, у тому числі, зміна Верховним Судом України практики розгляду окремих категорій справ, зокрема, справ про усунення порушень, виявлених у ході перевірки органами державної фінансової інспекції підконтрольних установ, про стягнення бюджетного відшкодування податку на додану вартість тощо [8]. У зв'язку з цим важливим є визначення теоретичних засад юридичної відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері, які могли б використовуватися судами та іншими суб'єктами правозастосування під час прийняття рішення щодо конкретних порушень бюджетного законодавства.

Юридична відповідальність за правопорушення у бюджетній сфері «має системний, міжгалузевий характер» [9, с. 94], що зумовлює доцільність розгляду її за схемою: юридична відповідальність у цілому (як система) – види юридичної відповідальності (як підсистеми) – підвиди юридичної відповідальності (як елементи системи) – норма, що передбачає

юридичну відповідальність (як первинний елемент) [10, с. 625]. Зважаючи на межі предмету дисертаційного дослідження, у цьому підрозділі буде звернено увагу на загальні характеристики юридичної відповідальності та окреслено види такої відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері. Особливості адміністративної та фінансово-правової відповідальності як окремих підвидів юридичної відповідальності у бюджетній сфері, а також бюджетно-правової як структурного елементу фінансово-правової відповідальності та нормативні підстави їх настання буде ґрунтовніше досліджено у наступних підрозділах дисертації.

У теорії права відсутнє єдине розуміння суті юридичної відповідальності. У термінологічно-понятійних словниках, юридична відповідальність розглядається як державний примус до виконання конкретних вимог права; правовідносини в яких кожна зі сторін зобов'язана відповідати за свої вчинки перед іншою стороною, державою і суспільством [11, с.71]. Філософські дослідження відповідальності ведуться із співвідношення понять соціальної свободи, внутрішнього обов'язку, етичного закону і особистої відповідальності. При цьому сама юридична відповідальність досліджується і філософами, і правознавцями як вид соціальної відповідальності, що безпосередньо пов'язана з можливістю застосування примусової сили держави і виражена у санкціях правових норм.

Соціальна відповідальність розглядається в юридичній літературі як відображення реально існуючої потреби узгодження, впорядкованості дій всіх індивідів в процесі будь-якої спільної діяльності. Іншими словами відповідальність – атрибут спільної діяльності людей, а сама спільна діяльність є джерелом відповідальності її учасників. Тому специфічними ознаками соціальної відповідальності виступають: суспільна суть людини як учасника суспільних відносин, що знаходить вираження у виконанні певної соціальної ролі в системі цих відносин; соціальне регулювання поведінки учасників суспільних відносин, що забезпечується, перш за все, у

формі соціального нормування їх діяльності, тобто встановлення соціальних нормативів їх поведінки залежно від їх соціальної ролі; соціальне регулювання поведінки індивіда в процесі спільної діяльності, що передбачає наявність свободи волі і можливості вибору альтернативної поведінки. Слід враховувати, що соціальна відповідальність – це відповідальність не лише за результат тих дій, які визначаються як обов’язкові для учасників спільної діяльності, але і є одночасно соціальним примусом, що забезпечує дотримання соціально нормованого еталону поведінки [12, с.203].

У літературі наголошується, що основне призначення соціальної відповідальності – примусове забезпечення належного виконання тих обов’язків, які покладені соціальною нормою на учасників спільної діяльності з метою їх впорядкування, врегульованості для досягнення певного результату.

Отже, з точки зору соціального механізму, відповідальність заснована на формуванні і нормативному закріпленні певних дій учасників спільної діяльності, обов’язків і можливості застосування соціального примусу в разі невиконання цих обов’язків.

В сучасних умовах спостерігається прагнення розуміти юридичну відповідальність в широкому розумінні: 1) усвідомлення своєї поведінки в правовій сфері, її наслідків і соціальної значущості (почуття обов’язку); 2) суспільні відносини, що характеризують взаємозв’язок, взаємозалежність індивіда і суспільства; 3) обов’язок суб’єкта права діяти в правових рамках. Момент виникнення юридичної відповідальності знаходиться у взаємозв’язку з правопорушенням. Серед безлічі думок, що висловлюються в літературі виділяються дві основні думки відносно даного взаємозв’язку: розрізняють відповідальність позитивну (за майбутні дії) і негативну (ретроспективну), тобто відповідальність за дії вже здійснені [12, с.205].

Витоки дискусії в юридичній науці між прихильниками і противниками так званої позитивної відповідальності визначаються перш за

все, тим, що існує розрив у вивченні загальнометодологічних проблем відповідальності і визначенні специфіки відповідальності в конкретних суспільних відносинах.

Метою розгляду юридичної відповідальності через призму різних концепцій, є її визначення. Оскільки визначивши, що таке юридична відповідальність, можна буде визначити природу відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Адже останнім часом почастишали дослідження відповідальності у бюджетній сфері саме через аналіз основних механізмів юридичної відповідальності [13].

Позитивна відповідальність, характеризується не наслідками порушення правопорядку, а виконанням особою правових обов'язків, та здійснення нею позитивних соціальних ролей. При цьому слід зазначити, що в літературі виділяються різні форми вираження позитивної відповідальності. Реальний зміст такої відповідальності зводиться до усвідомлення суб'єктом права цілей, мотивів і наслідків своєї діяльності. Тобто, позитивна відповідальність передбачає усвідомлення необхідності відповідної діяльності, при цьому її можна розглядати як внутрішній регулювальник поведінки суб'єкта діяти в правових рамках.

Найбільш поширеним є трактування відповідальності як заходу державного примусу, яка знайшла своє відображення в теорії ретроспективної (негативної) відповідальності. Згідно цієї теорії, юридична відповідальність розуміється як негативна оцінка суспільством скоєного, як реакція на порушення інтересів суспільства, застосування санкцій за порушення норм. На думку І.С. Самоценка і М.Х. Фарукшина, юридична відповідальність це, передусім, державний примус, зміст якого полягає у примушуванні до виконання вимог права, та наслідком якого є осуд діянь правопорушника державою і суспільством [14, с.43-44]. Автори багатьох робіт, серед яких С. Н. Братусь і О. Є. Лейст, вважають, що юридична відповідальність – це правовий обов'язок правопорушника зазнати заходів державного примусу. Зокрема, С. Н. Братусь в своїй роботі визначає

юридичну відповідальність як реалізацію санкції юридичної норми. Юридична відповідальність розуміється ним як обов'язок, але примусово виконуваний, коли особа (громадянин або організація), на яку цей обов'язок покладений, не виконує його добровільно [15, с.22]. О.Є. Лейст санкцію визначає як нормативне визначення заходів державного примусу, що застосовуються у випадку вчинення правопорушення і містять його підсумкову правову оцінку. Сама ж юридична відповідальність є правовим обов'язком правопорушника зазнати заходів державного примусу, що проявляються у негативних для нього наслідках особистого або майнового характеру [16, с.32-33]. Такий підхід до юридичної відповідальності зумовлює її трактування як заходу покарання, що є підставою для звинувачення прихильників цього підходу в «криміналізації» юридичної відповідальності.

Учені, які визнають позитивну відповідальність як вид саме юридичної відповідальності, вказують, що позитивна і негативна юридична відповідальність в сукупності утворюють спільне поняття юридичної відповідальності, тобто єдину категорію (наприклад: М.С. Строгович [17, с.76], Е.С. Дмитренко [18, с.48], М.А. Краснов [19, с.75], О.Н. Горбунова [20, с.10], О.М. Іванова [21, с.92], Г.А. Прокопович [22, с.8]).

Згідно іншої точки зору, позитивна юридична відповідальність не має юридично значущих ознак і тому вона є моральною категорією. Зокрема, Є.А. Агєєва не визнає позитивну відповідальність як юридичну і розглядає її як вид соціальної відповідальності [23, с.34]. Заперечує правову природу позитивної відповідальності також І.Б.Аземша, яка відзначає, що «позитивна відповідальність не має ознак формальної визначеності, державної примусовості та процесуальної форми реалізації...»[24, с.55].

Сказане раніше дозволило, зокрема, О.М. Івановій розділити точки зору вчених-юристів на два основні напрямки прихильників «негативної» відповідальності, або «вузького» підходу, і прихильників «двоаспектної»

відповідальності, що включає як негативну, так і позитивну відповідальність, або «широкого» підходу [21, с.88].

Необхідно вказати, що в науковій літературі не приводяться поки чіткі критерії розмежування позитивної відповідальності від «обов'язку» людини, від моральної відповідальності (суспільного осуду). Часто вона ототожнюється із стимулами в праві і поглинає практично все правове регулювання (будь-які норми права, окрім тих, які складають негативну відповідальність) [25, с.23].

Можна припустити, що позитивна відповідальність існує не у всіх випадках позитивного ставлення суб'єктів до виконання обов'язків. Так, якщо на суб'єкта покладений обов'язок або встановлено заборону відносно певної поведінки, то це не означає, що при їх виконанні і суворому дотриманні приписів правових норм він буде «винагороджений» яким-небудь чином, тобто може бути відсутнім обов'язкова складова будь-якої юридичної відповідальності, а саме, зв'язок із наслідком. Крім того, у вказаній ситуації відповідальність у більшій мірі пов'язана з категоріями моралі, а не правом, оскільки не існує юридично-значущих наслідків правомірної поведінки. Добросовісне виконання обов'язків більшою мірою відноситься до філософських категорій, ніж до правових. У правовому розумінні позитивну відповідальність слід було б розглядати у вужчому значенні слова, тобто як виконання обов'язку, покладеною правовою нормою, результатом якого є заохочення, що виражається в матеріальній винагороді або зміні правового статусу особи (надбання нових прав та ін.). Якщо ж мова йде про моральний обов'язок щодо виконання приписів правових норм, то передбачаються внутрішні переживання людини, що є предметом дослідження психології (зокрема, правової психології), а не галузевих юридичних наук, хоча ці дослідження, безумовно, слід враховувати і в правотворчій, і в правозастосовній діяльності [26, с.218].

У наукових дослідженнях вказується, що, не зважаючи на критику, висловлену щодо сучасної теорії «позитивної відповідальності», було б

помилковим заперечувати можливість подальшого розвитку теорії відповідальності в аспекті заохочення особи за високосвідоме виконання правових обов'язків. У цьому сенсі унеможлиблюється висунення і розробка нової юридичної конструкції, яка могла б увібрати в себе як відповідальність осіб в соціально-політичному аспекті, так і традиційну юридичну відповідальність. Заперечення в наведеній думці викликають пропозиції щодо включення в конструкцію позитивної правової відповідальності «відповідальності особи в соціально-політичному аспекті», оскільки цей аспект соціальної відповідальності не може вважатися юридичною відповідальністю з огляду на те, що він має переважно «ідеологічний» характер. Проте необхідно звернути увагу на те, що співвідношення ідеології і права, їх взаємозв'язок, безумовно, цікавий і в той же час відноситься до дискусійних запитань [27, с.71].

Узагальнивши різні точки зору, можна зробити висновок, що термін «позитивна відповідальність» може бути використаний в різних значеннях. З одного боку, позитивна відповідальність – самостійний вид загальносоціальної відповідальності, тобто моральна відповідальність, відповідальність за майбутнє. Позитивна відповідальність може розглядатися як наслідок дотримання правових норм (як підвид соціальної), вона тягне за собою швидше моральне задоволення, а не які-небудь юридичні наслідки. У ній виявляється і зміцнюється почуття обов'язку.

З іншого боку, позитивну відповідальність можна розглядати і як різновид юридичної відповідальності, але тільки якщо вона настає у випадках виконання суб'єктами правовідносин покладених на них обов'язків і виражається в реальних позитивних наслідках (наприклад, винагорода, подяка, підвищення по службі тощо).

Значне місце в роботах про юридичну відповідальність займає її трактування як правовідношення, яке виникає між правопорушником і державою, оскільки ця концепція виходить, перш за все, з розуміння

відповідальності як негативних наслідків, позбавлень, обмежень, додаткових обов'язків, які накладаються на правопорушника [28, с. 235].

Незважаючи на те, що в літературі немає єдиного розуміння юридичної відповідальності, більшість авторів дотримуються думки, що відповідальність виникає з моменту вчинення правопорушення і є юридичним зв'язком правопорушника з державою і (або) потерпілим. Крім того, відповідальність розглядається як передбачений правом наслідок правопорушення, при цьому всі автори одностайні, що притягнення до відповідальності має місце в рамках правовідносин, а юридичним фактом, що породжує її, є правопорушення [29, с. 377]. Щодо юридичної відповідальності у бюджетній сфері, то таким юридичним фактом є порушення норм бюджетного законодавства, за яке передбачено один із видів юридичної відповідальності.

У статті 117 БК України зазначено, що за порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного процесу можуть застосовуватися заходи впливу, які є проявом фінансово-правової відповідальності, а у статті 121 БК України передбачено, що посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законом. Тобто за вчинення порушення бюджетного законодавства можливим є притягнення до кількох видів юридичної відповідальності, що вважається ознакою системності юридичної відповідальності [10, с. 626].

У сфері бюджетної діяльності цивільна відповідальність полягає, передусім, у відшкодуванні завданої шкоди посадовими особами учасника бюджетного процесу. Така шкода може бути завдана як державі, так і окремим фізичним чи юридичним особам. Відповідно до ч. 1 статті 1166 ЦК України [30] майнова шкода, завдана неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю особистим немайновим правам фізичної або юридичної особи, а також шкода, завдана майну фізичної або юридичної особи, відшкодовується в повному обсязі особою, яка її завдала. Відповідно ж до ч.

1 статті 1174 ЦК України шкода, завдана фізичній або юридичній особі незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю посадової органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування при здійсненні нею своїх повноважень, відшкодовується державою, Автономною Республікою Крим або органом місцевого самоврядування незалежно від вини цієї особи. При цьому такі суб'єкти публічної адміністрації мають право зворотної вимоги до винної посадової особи у розмірі виплаченого відшкодування. Прикладом застосування цивільної відповідальності за порушення бюджетного законодавства є справа № 310/66/14-ц за позовом Управління праці та соціального захисту населення виконкому Бердянської міської ради до посадової особи про відшкодування шкоди. Суд, відзначивши, що посадовою особою було порушено низку нормативно-правових актів у сфері використання бюджетних асигнувань (безпідставно виділено путівку на безоплатне санаторно-курортне лікування), чим було завдано матеріальної шкоди державі, зобов'язав цю посадову особу відшкодувати завдані збитки [31], притягнувши її таким чином до цивільної відповідальності.

На думку А.М. Касьяненка дисциплінарна відповідальність фізичних осіб за порушення бюджетного законодавства настає, як правило, у разі, коли за відповідні порушення не передбачена адміністративна чи кримінальна відповідальність [32, с. 79]. Однак у багатьох випадках до дисциплінарної відповідальності посадові особи притягуються і тоді, коли до них застосовані заходи інших видів відповідальності. З матеріалів цивільної справи № 554/2066/14-ц за позовом посадової особи до Полтавської обласної державної адміністрації про поновлення на роботі, визнання незаконними та скасування розпоряджень голови Полтавської обласної державної адміністрації вбачається, що за нецільове використання бюджетних коштів посадову особу було притягнуто до адміністративної відповідальності та дисциплінарної – звільнено з посади на підставі п.1

ч.1 статті 41 Кодексу законів про працю України [33]. За правопорушення у бюджетній сфері до винних осіб може бути застосовано як заходи дисциплінарної відповідальності, за загальним правилом, догану та звільнення з посади.

Кримінальна відповідальність за правопорушення у бюджетній сфері настає за нецільове використання бюджетних коштів службовою особою, а так само 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, якщо предметом таких дій були бюджетні кошти у великих чи особливо великих розмірах (стаття 210 КК України [34]) та за видання службовою особою нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону, якщо предметом таких дій були бюджетні кошти у великих та особливо великих розмірах (стаття 211 КК України). Суспільна небезпека таких злочинів полягає у заподіянні економічних збитків державі, створення передумов для корупції, ненадходженні коштів у державний бюджет України, що у свою чергу негативно відображається на економіці країни [35, с. 30-31]. За такі злочини передбачено покарання у вигляді штрафу, виправних робіт, обмеження волі, позбавлення волі з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю.

Адміністративна та фінансово-правова відповідальність настає за низку ідентичних порушень бюджетного законодавства (включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань; 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 та інші). При цьому за вчинення адміністративного правопорушення до посадових осіб застосовується

штраф як вид адміністративного стягнення, а до учасників бюджетного процесу – розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за вчинення фінансового правопорушення – заходи впливу, які слід вважати заходами фінансово-правової відповідальності (зупинення операцій з бюджетними коштами, зменшення бюджетних асигнувань та інші).

Таким чином, юридична відповідальність за правопорушення у бюджетній сфері як системне утворення складається із підсистем кримінальної, адміністративної, дисциплінарної, цивільної та фінансово-правової відповідальностей. Одна від одної ці підсистеми відрізняються, передусім, характером і ступенем суспільної небезпеки правопорушень як підстав настання того чи іншого виду відповідальності. Зважаючи на деталізованість нормативно-правового регулювання та системність і завершеність правових конструкцій лише у фінансово-правовій відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері доцільно виокремлювати підвид юридичної відповідальності – бюджетно-правову відповідальність.

У сучасних наукових дослідженнях існують різні точки зору щодо можливості використання поняття «бюджетно-правова відповідальність» та його співвідношення з суміжними поняття деліктного права – від невизнання ні фінансово-правової, ні бюджетно-правової відповідальності як правового явища, до відстоювання самостійності відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Остання точка зору ґрунтується, передусім, на співвідношенні ознак юридичної відповідальності як системного утворення та бюджетно-правової відповідальності.

Бюджетно-правова відповідальність як підвид юридичної відповідальності, характеризується наступними ознаками:

– настає за вчинення правопорушення і пов'язана з суспільним осудом. Перелік правопорушень, за які особи притягуються до бюджетно-правової відповідальності визначений статтею 116 БК України. Це і порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх

неподання, і порушення вимог БК України щодо затвердження головними розпорядниками бюджетних коштів порядків використання бюджетних коштів, і невідповідність даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, даним бухгалтерського обліку та інші порушення. Однак, найбільш поширеним правопорушенням є нецільове використання бюджетних коштів. Саме цей делікт як один з найнебезпечніших проявів корупції зумовлює найбільшу ступінь суспільного осуду;

– така відповідальність є засобом охорони правопорядку. У юридичній літературі існує декілька визначень правопорядку. Наприклад, А.Ф. Крижанівський зазначає, що правопорядок являє собою складний, «синтетичний» феномен правового життя, свого роду постматеріальну «віртуальну реальність», яка утворюється на основі певної сукупності окремих правозначущих актів (поведінкових і документальних) суб'єктів права, виникаючих між ними правових відносин, що поєднуються у загальну картину [36, с.254]. У свою чергу В.В. Борисов, розглядає правопорядок як певний стан соціального життя, що характеризується внутрішньою узгодженістю і врегульованістю державою системи правових зв'язків і відносин, заснованих на принципах законності і рівності, реалізованості прав, свобод, інтересів і виконання обов'язків всіма суб'єктами права [37, с.3]. Щодо бюджетно-правової відповідальності, то за її допомогою забезпечується охорона правопорядку у сфері публічних фінансів, реалізуються заходи протидії порушенням бюджетного законодавства, здійснюється загальна та індивідуальна профілактика бюджетних деліктів;

– відповідальність зумовлює застосування державного примусу. Державний примус, на думку Д.Н. Бахраха, є правозастосовна діяльність, яка носить правовий характер, покликана забезпечити захист правопорядку, і реалізується в рамках охоронних правовідносин. Державний примус завжди застосовується при реалізації негативної (ретроспективною)

відповідальності як допоміжний засіб і має метою охорону правопорядку. Ця мета досягається різними способами, тому традиційно розрізняють три засоби примусу: заходи попередження; запобіжні заходи; заходи відповідальності (санкції) [38, с.188].

Для характеристики бюджетно-правової відповідальності важливим є те, що в роботах Ю.Н. Старілова, також виокремлюються серед засобів державного примусу відновлювальні заходи. Автор визначає, що вказані заходи застосовуються з метою відшкодування заподіяної шкоди і залежать від її характеру і розміру [39, с.49-50].

Примус як спосіб забезпечення правопорядку повинен застосовуватися тільки на правовій основі, спеціально уповноваженими на те органами публічної адміністрації, тільки до конкретних суб'єктів права у зв'язку з їх неправомірними діями, шляхом ухвалення актів застосування права. Наведені приклади судових рішень та нормативно-правових актів щодо застосування заходів юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства підтверджують думку, що в кримінальному, адміністративному та значною мірою у фінансовому праві примус зумовлений публічністю (імперативністю) цих галузей права, тоді як цивільне і трудове законодавство передбачає можливість добровільного виконання обов'язків, але якщо таке виконання не настає, то порушник через судові інстанції примушується до їх виконання [40, с.51].

Бюджетно-правова відповідальність проявляється через застосування державно-примусових заходів впливу, передбачених статтею 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);

– виражається в певних негативних наслідках для правопорушника майнового або організаційного характеру. Застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства зумовлює негативні зміни, що впливають, передусім, на майнову сферу, а також на організацію діяльності розпорядника чи одержувача бюджетних коштів. Як зазначає Ю.С. Назар, застосування обмеження грошового характеру у формі зупинення операцій з бюджетними коштами зумовлює 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 [41, с. 426];

– втілюється в певній процесуальній формі. Стаття 118 БК України передбачає, що застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства здійснюється уповноваженими суб'єктами на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства або акта ревізії та доданих до них матеріалів. Процесуальна форма рішення про застосування заходів бюджетно-правової відповідальності та процедурні особливості визначаються для більшості заходів на підзаконному нормативно-правовому рівні та мають значні відмінності від адміністративно-процесуальних і кримінально-процесуальних форм;

– встановлюється тільки правовими актами, що видаються суб'єктами публічної влади. Основним нормативно-правовим актом, що встановлює бюджетно-правову відповідальність є Бюджетний кодекс України, прийнятий Верховною Радою України 8 липня 2010 року. Однак, відповідно до п. 8 ч. 1 статті 117 БК України окремі заходи впливу за порушення бюджетного законодавства можуть бути визначені законом про Державний бюджет України. Процесуальні особливості застосування заходів бюджетно-правової відповідальності встановлюються нормативно-

правовими актами Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України та інших суб'єктів публічної влади.

Сукупність цих ознак дозволяє виявити особливості змісту бюджетно-правової відповідальності як правового явища. Однак, їх недостатньо, щоб визнати бюджетно-правову відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності. Основними критеріями самостійності виду юридичної відповідальності вважаються специфічні властивості предмету та методу правового регулювання (галузевий критерій) [10, с. 651], тобто така відповідальність повинна бути нормативно визначена – встановлена правовими нормами, що складають самостійну галузь права. Загальновизнано, що бюджетне право є частиною (окремі науковці вважають його підгалуззю, інші інститутом) фінансового права. Без бюджетного законодавства неможливе існування фінансового права як сукупності правових норм, які регулюють відносини щодо мобілізації, розподілу та використання публічних фінансових ресурсів. Бюджетно-правовій відповідальності хоча й притаманні окремі риси самостійності (наприклад, наявність кодифікованого акту), однак у сукупності такі риси співпадають з ознаками галузевої відповідальності – фінансово-правової. Бюджетно-правовій відповідальності не притаманна така ознака як галузева нормативна визначеність, зміст якої полягає у змозі реалізації санкцій правових норм за допомогою власного інструментарію, зумовленого специфікою предмета та метода правового регулювання.

У спеціальній літературі останніх років не лише з фінансового права, але й з інших галузевих і спеціальних курсів виокремлюються особливості бюджетного правопорушення і бюджетно-правової відповідальності. Установлені державою правила функціонування системи публічних фінансів, діяльності у бюджетній сфері потребують належної правової охорони та захисту. Цим пояснюється необхідність і можливість застосування державного примусу, однією з форм якого є бюджетно-

правова відповідальність, наявність якої як підвиду фінансово-правової відповідальності в сучасних умовах вказують дослідження характерних рис цього явища та приклади правозастосовної практики. Тому фінансово-правову відповідальність за порушення бюджетного законодавства для наукових досліджень доцільно детермінувати як бюджетно-правова відповідальність.

1.2. Адміністративна та фінансово-правова відповідальність як види юридичної відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері

В юридичній науці актуальність питань, пов'язаних із відповідальністю за порушення фінансово-правових норм є достатньо високою. Такий висновок ґрунтується на ряді обставин. Передусім слід зазначити, що в сучасних умовах розвитку економічних відносин кількість правопорушень у фінансовій сфері діяльності держави не зменшується. Як обґрунтовано зазначають А. Суббот та Н. Гончарук, однією з причин такої ситуації є «провертання» багатомільйонних тіньових операцій за злочинними схемами, що призводить, окрім величезних ненадходжень до бюджету, до дисбалансу розподілу коштів у країні [42]. Найбільш небезпечними вважаються порушення бюджетно-правових норм, оскільки саме за допомогою бюджетного забезпечення реалізуються основні функції держави. Такий стан деліктності у бюджетній сфері зумовлює необхідність адекватних дій з боку держави та суспільства. При цьому органи публічної адміністрації, здійснюючи заходи протидії скоєнню бюджетних правопорушень, повинні чітко дотримуватись принципів верховенства права та закону. Для цього необхідне розуміння правової природи бюджетних правопорушень, підстав та меж застосування відповідальності за порушення бюджетних норм. Крім того, важливим є

усвідомлення профілактичної спрямованості заходів відповідальності у зазначеній сфері.

Найбільше проблем виникає при застосуванні заходів адміністративної та фінансово-правової відповідальності, оскільки зазначені види юридичної відповідальності знаходяться на етапі становлення та трансформації [43, с.49].

Такі чинники зумовлюють необхідність комплексного дослідження адміністративної та фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері. Теоретичне осмислення цієї проблеми та визначення шляхів її вирішення на законодавчому рівні сприятиме підвищенню ефективності діяльності органів публічної влади щодо боротьби з бюджетними правопорушеннями.

Адміністративна відповідальність відповідно до норм Кодексу України про адміністративні правопорушення [44] розглядається як вид юридичної відповідальності фізичних осіб (у тому числі й окремих посадових осіб) за вчинені ними адміністративні правопорушення, а також юридичних осіб – власників транспортних засобів за правопорушення у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху, зафіксовані в автоматичному режимі. Такій відповідальності підлягають фізичні особи, які досягли на момент вчинення адміністративного правопорушення 16-річного віку. Посадові особи несуть адміністративну відповідальність за адміністративні правопорушення, пов'язані з недотриманням установлених правил, забезпечення виконання яких є їх службовим обов'язком. Адміністративна відповідальність настає за правопорушення, які не тягнуть за собою кримінальної відповідальності. В свою чергу адміністративне правопорушення це – протиправна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на державний або громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законодавством передбачено адміністративну відповідальність [45, с.69].

Поняття «адміністративна відповідальність» пов'язують зазвичай з двома правовими категоріями «адміністративний примус» і «юридична відповідальність».

У найширшому сенсі, адміністративний примус покликаний забезпечити виконання правил поведінки, виражених в адміністративно-правових нормах і, на думку А.П. Альохина, А.А. Кармоліцкокого і Ю.М. Козлова, для нього будуть характерними наступні ознаки: позасудове застосування передбачених адміністративно-правовими нормами примусових заходів; застосування примусових заходів тими посадовими особами і виконавчими органами, які наділені спеціальними повноваженнями на здійснення адміністративної влади; заходи адміністративного примусу застосовуються в цілях забезпечення дотримання адміністративно-правових норм, які формують загальнообов'язкові правила поведінки у сфері державного управління, що не мають відомчих обмежень [45, с.276-277].

Проблематиці інституту адміністративної відповідальності також були присвячені наукові праці відомих учених-адміністративістів: О. Бандурки, Ю. Битяка, Г. Бондаренка, Є. Додіна, С. Ківалова, А. Комзюка, Т. Коломоець, О. Остапенка та багатьох інших. На законодавчому рівні відсутнє визначення поняття адміністративної відповідальності, що зумовлює наявність у наукових дослідженнях різних точок зору щодо поняття та змісту цього правового явища.

Так, В.В. Копейчиков розглядає адміністративну відповідальність у позитивному (перспективному) розумінні як відповідальне ставлення суб'єкта адміністративного права до своїх обов'язків і додержання заборон, та ретроспективному (негативному) – як специфічні правовідносини між державою (її органами й посадовими особами) та суб'єктом адміністративного правопорушення щодо реагування на вчинене правопорушення і на суб'єкта, який його вчинив, а також покладання на правопорушника виду й міри адміністративного стягнення [46, с. 597–598].

В.К. Колпаков вказує, що адміністративна відповідальність – це примусове, з додержанням установленої процедури, застосування правомочним суб'єктом передбачених законодавством за вчинення адміністративного проступку заходів впливу, які здійснені правопорушником [47, с. 290].

В.Б. Авер'янов зазначає, що адміністративна відповідальність – це різновид юридичної відповідальності, що являє собою сукупність адміністративних правовідносин, які виникають у зв'язку із застосуванням уповноваженими органами (посадовими особами) до осіб, які вчинили адміністративний проступок, передбачених нормами адміністративного права особливих санкцій – адміністративних стягнень [48, с. 430–431].

І.П. Голосніченко розкриває адміністративну відповідальність як обов'язок особи, яка вчинила адміністративний проступок, нести відповідальність за свої протиправні дії в межах встановленого законом стягнення [49, с. 82].

С.Г. Стеценко визначає адміністративну відповідальність як різновид юридичної відповідальності, що полягає в застосуванні до осіб, які вчинили адміністративні проступки, особливих санкцій – адміністративних стягнень [50, с.223].

С.Т. Гончарук вважає, що адміністративна відповідальність як різновид правової відповідальності – це специфічна форма негативного реагування з боку держави в особі її компетентних органів на відповідну категорію протиправних проявів (передусім адміністративних проступків), згідно з якою особи, які вчинили ці правопорушення, повинні дати відповідь перед повноважними державними органами за свої неправомірні дії і понести за це адміністративні стягнення в установлених законом формах і порядку [51, с. 19]. Такої ж думки дотримуються С.М. Алфьоров, С.В. Ващенко, М.М. Долгополова, А.П. Купін [52, с. 82].

Дефініції адміністративної відповідальності дають можливість виокремити її особливості (ознаки). Серед таких ознак О.Г. Стрельченко вважає наступні: адміністративна відповідальність має публічно-правовий характер; це самостійний вид правової відповідальності, що настає за

адміністративні проступки в різних сферах публічного адміністрування; є специфічною формою правового реагування з боку публічної адміністрації на певну категорію протиправних проявів і є наслідком винного суспільно шкідливого (антигромадського) діяння; є одним із видів адміністративного примусу у вигляді застосування встановлених законодавством адміністративних стягнень; реалізується в умовах неслужбової підлеглих та у відповідних процесуальних формах; метою адміністративного стягнення, в першу чергу, є покарання особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, виховання її в дусі додержання законів України, поваги до правил співжиття, а також запобігання вчиненню нових правопорушень як самим правопорушником, так і іншими особами, відновлення порушених суспільних відносин, відшкодування шкоди та інші [53, с. 336-337]. Адміністративній відповідальності за порушення бюджетного законодавства притаманні усі загальні ознаки такого виду відповідальності. Однак під час дослідження цього правового явища необхідно враховувати специфіку публічно-правових відносин у сфері бюджетної діяльності та особливості законодавчих нормативних конструкцій, що визначають матеріально-правові та процесуальні аспекти накладення на посадових осіб адміністративних стягнень за порушення бюджетного законодавства.

Згідно ст. 2 КУпАП законодавство України про адміністративні правопорушення складається з Кодексу про адміністративні правопорушення і законів України [44]. В Особливій частині КУпАП містяться склади адміністративних правопорушень у сфері фінансів, оподаткування, митної справи. Це дозволяє стверджувати, що адміністративна відповідальність у фінансовій сфері на державному рівні встановлюється КУпАП, а не іншими кодексами. Тобто у КУпАП позиція про те, що Митний, Податковий і Бюджетний кодекси можуть містити в собі самостійні заходи адміністративних стягнень не отримала розвитку. Законодавець відмежував адміністративну відповідальність (що міститься в КУпАП) від інших видів юридичної відповідальності, у тому числі і від

видів відповідальності, що мають так звану «адміністративну» природу. Загалом регулювання БК України питань відповідальності, є лише спробою законодавця комплексно визначити коло правових наслідків, що настають в результаті тих або інших конкретних порушень бюджетного законодавства. Про це, на думку Чернадчука В.І., зокрема, може свідчити не лише включення в статті БК України положень про накладення на керівників адміністративних стягнень відповідно до КУпАП, але і згадка в них про можливість застосування до порушників кримінальних покарань за наявності складів злочину [54, с.131-132].

Згідно ст. 1. КУпАП завданням законодавства про адміністративні правопорушення є «охорона прав і свобод громадян, власності, конституційного ладу України, прав і законних інтересів підприємств, установ і організацій, встановленого правопорядку, зміцнення законності, запобігання правопорушенням, виховання громадян у дусі точного і неухильного додержання Конституції і законів України, поваги до прав, честі і гідності інших громадян, до правил співжиття, сумлінного виконання своїх обов'язків, відповідальності перед суспільством». Ці об'єкти, безпосередньо пов'язані з бюджетною системою, основами функціонування якої можуть бути визнані: система принципів бюджетної системи; механізм бюджетного регулювання; порядок формування податкових і неподаткових надходжень; механізм забезпечення стабільності витрат бюджетів; стан правового регулювання міжбюджетних відносин; бюджетний процес.

Сама бюджетна система визнається одним з найважливіших інститутів держави, а в умовах ринкової економіки зростає роль бюджетної системи як одного з найважливіших інструментів державного регулювання економіки. Бюджетна система України – сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного і адміністративно-територіальних устроїв і врегульована нормами права [55].

КУпАП (зокрема стаття 164-12) передбачив такі склади адміністративних правопорушень у бюджетній сфері: 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 тощо.

Зі всієї сукупності заходів, що застосовуються до порушників бюджетного законодавства, єдиним видом санкцій, передбаченим ст. 164-12 КУпАП є адміністративний штраф, максимальний розмір якого для посадових осіб не може перевищувати ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Таке стягнення є достатньо дієвим, однак доцільно розглянути питання щодо можливості накладати й інші адміністративні стягнення – попередження, позбавлення права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю. Попередження доцільно виносити посадовим особам учасника бюджетного процесу у випадках, коли адміністративно-карне порушення бюджетного законодавства не завдало матеріальної шкоди. При цьому слід враховувати, що однією з особливостей адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства є те, що у більшості випадків для накладення адміністративного стягнення достатньо вчинення особою конкретної дії, незалежно чи призвела така дія до негативних наслідків. Конструювання

законодавцем структури адміністративної відповідальності у цій сфері за допомогою формальних складів адміністративно-карних діянь зумовлене саме специфікою бюджетних відносин, яким, в основному, притаманний імперативний характер.

Доцільність запровадження винесення попередження за порушення бюджетного законодавства як альтернативи штрафу підтверджується й судовою практикою. Суди у багатьох випадках звільняють посадових осіб від адміністративної відповідальності в зв'язку з малозначністю вчиненого адміністративного правопорушення і обмежуються усним зауваженням, що не тягне за собою негативних наслідків для осіб, що вчинили адміністративне правопорушення. Так, Краматорський міський суд звільнив посадову особу – керівника бюджетної установи від адміністративної відповідальності та обмежився усним зауваженням, враховуючи характер вчиненого правопорушення, особу правопорушника, а саме, що вона має на утриманні двох неповнолітніх дітей, ступінь її вини та умови, що призвели до вчинення правопорушення, фактичну відсутність негативних наслідків, а також те, що на момент перевірки кошти загального фонду були відновлені у повному обсязі [56].

Для можливості винесення попередження посадовій особі – порушнику бюджетного законодавства необхідно внести зміни до статті 164-12 КУпАП, а позбавлення права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю може бути застосовано на підставі чинних норм КУпАП. Оскільки ч. 5 статті 30 КУпАП передбачає, що таке стягнення призначається судом на строк від шести місяців до одного року, незалежно від того, чи передбачене воно в санкції статті (санкції частини статті) Особливої частини КУпАП, коли з урахуванням характеру адміністративного правопорушення, вчиненого за посадою, особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, та інших обставин справи суд визнає за неможливе збереження за нею права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю. У Єдиному державному реєстрі судових

рішень немає відомостей щодо накладення таких адміністративних стягнень за порушення бюджетного законодавства, що свідчить про відсутність такої практики у судах. Тому актуальним та важливим, передусім в контексті протидії корупції, є висловлення позиції Верховного суду України щодо можливості та доцільності накладення як додаткового адміністративного стягнення за вчинення адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП, позбавлення права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю.

Ще однією з проблем адміністративного правозастосування в бюджетній сфері є те, що суб'єктом адміністративного правопорушення виступає посадова особа. При цьому немає чіткої законодавчої позиції щодо визнання певних осіб посадовими. Слід погодитися з думкою Ю.С. Назара, що потребує уточнення положення щодо адміністративної відповідальності посадових осіб одержувачів бюджетних коштів [57, с. 22].

Порівнюючи зарубіжну практику з українським правозастосуванням, варто звернути увагу на досвід Японії. Зокрема, Японська Ревізійна Палата наділена юрисдикційними повноваженнями, вона виносить рішення про стан обліку і звітності, не торкаючись суб'єктивної сторони ведення обліку, а в окремих випадках притягує посадових осіб за здійснення ними фінансового правопорушення до дисциплінарної, матеріальної і адміністративної відповідальності. При цьому про виявлені факти посадових злочинів, співробітники Ревізійної Палати Японії сповіщають Прокуратуру. Японське законодавство наділяє Ревізійну Палату не лише юрисдикційними повноваженнями, але і правом щодо врегулювання претензій у фінансово-правовій сфері, що надходять від різних державних органів, а також низки державних організацій. Ця обставина дозволяє максимально швидко і оптимально вирішити весь комплекс юридичних проблем, як у сфері адміністративних правопорушень, так і у сфері виділення грошей на умовах поворотності [58, с.128].

Загалом, питання адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства в умовах складної економічної і політичної ситуації в державі є достатньо актуальними і не обмежуються проблемами визначення особливостей такої відповідальності та ефективністю адміністративних стягнень, що накладаються на посадових осіб учасників бюджетного процесу. Подальші дослідження адміністративної відповідальності за такі правопорушення дозволять визначити прогалини законодавчого регулювання, надати обґрунтовані рекомендації, спрямовані на покращення діяльності суб'єктів публічної адміністрації щодо застосування заходів державного примусу порушення бюджетно-правових норм.

Проблема визначення правової природи фінансово-правової відповідальності постала одночасно з актуалізацією питання виокремлення та самостійності фінансового права як галузі права. Однак дискусії щодо самостійного характеру фінансово-правової відповідальності не припиняються і дотепер, адже фінансова система, як невід'ємна ознака держави, не може функціонувати без інституту відповідальності [32, с. 21]. Більшість дослідників фінансово-деліктних відносин розглядають фінансово-правову відповідальність як правове явище, яке уже сформувалося об'єктивно [59, с. 259]. Така думка підтверджується не лише науковими працями, але й використанням поняття «фінансово-правова відповідальність» на нормативно-правовому рівні та у правозастосовній практиці. Поряд з цим поняттям використовується й категорія «фінансова відповідальність». З точки зору сучасного правозастосування ці поняття є синонімами, однак для наукового обігу поняття «фінансово-правова відповідальність» точніше відображає це явище як вид юридичної відповідальності та дозволяє відмежувати її від суміжних категорій, що досліджуються в межах економічної науки.

Законодавче закріплення фінансово-правової (фінансової) відповідальності за податкові правопорушення міститься у статті 111 ПК

України [60]. Так, за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на фіскальні органи держави, застосовується серед інших й фінансова відповідальність. Вона встановлюється та застосовується, передусім, відповідно до ПК України за порушення законів з питань оподаткування. Природно, що фінансова відповідальність у податкових правовідносинах застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та (або) пені.

У правозастосовній діяльності поняття «фінансово-правова (фінансова) відповідальність» використовується, передусім, під час вирішення податкових спорів. Так, в ухвалі Львівського апеляційного адміністративного суду від 2 серпня 2013 року у справі № 178785/12/9104 зазначено, що на думку позивача заниження валового доходу, яке допущено ним у зв'язку із збоєм в комп'ютерній програмі, свідчить про те, що в діях посадових осіб позивача відсутня вина у будь-якій формі (умисел чи необережність), а відтак, це свідчить про відсутність складу правопорушення, за яке настає фінансово-правова відповідальність [61]; у постанові Херсонського окружного адміністративного суду від 9 грудня 2013 року у справі № 821/3054/13-аконстатовано, що Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» передбачена фінансово-правова відповідальність платників єдиного внеску. Тому, до спірних правовідносин не застосовуються норми КУпАП, як відносно підстав, наявності вини, так і строків настання фінансово-правової відповідальності [62]; в ухвалі Вищого адміністративного суду України від 10 грудня 2014 року у справі К/9991/34689/12 зазначено, що максимальний розмір штрафних (фінансових) санкцій, встановлених абзацом другим пункту 123.1 статті 123 Податкового кодексу України, менший порівняно із штрафними (фінансовими) санкціями, встановленими підпунктом 17.1.3 пункту 17.1 статті 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (втратив

чинність), що має значення при вирішенні питання про фінансово-правову відповідальність позивача за порушення податкового законодавства [63].

Таке поняття використовується і під час ухвалення судових рішень щодо спорів (конфліктів) в інших сферах публічної діяльності держави. Зокрема, Кодимський районний суд Одеської області його використав під час розгляду справи про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 172-7 КУпАП, відзначивши, що діяння не може бути визнане корупційним правопорушенням, якщо за нього передбачена фінансово-правова відповідальність [64], а в ухвалі від 5 листопада 2013 року у справі К/9991/44026/12 Вищий адміністративний суд України зазначив, що застосування штрафних санкцій за здійснення торгівлі товарами, що не були обліковані у встановленому порядку як це передбачено статтею 20 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» вважається фінансово-правовою відповідальністю [65].

У спорах, пов'язаних з бюджетною діяльністю, суди також користуються термінологією фінансово-деліктних відносин. У постанові Сумського окружного адміністративного суду від 6 березня 2013 року у справі № 2а-1870/9144/12 зазначено, що фінансову відповідальність за нераціональне використання бюджетних коштів повинен нести позивач як головний розпорядник таких коштів [66], а Дніпропетровський апеляційний адміністративний суд у справі № 811/3669/13-а за позовом Державної фінансової інспекції в Кіровоградській області до Кіровоградської станції швидкої медичної допомоги про зобов'язання виконати пункти вимоги про усунення порушень бюджетного законодавства висловив думку, що з огляду на завдану шкоду бюджету контролюючий орган у межах своєї компетенції вправі встановити фінансову відповідальність для винних осіб або для винного підприємства [67]. Таку ж точку зору було висловлено у постанові Чернівецького окружного адміністративного суду від 20 квітня 2015 року у справі № 824/90/15-а за позовом Державної фінансової

інспекції в Чернівецькій області до Чернівецького міського комунального підприємства шляхово-експлуатаційного підприємства про виконання вимог [68].

Можливість використання поняття «фінансово-правова (фінансова) відповідальність» на рівні нормативно-правових актів та у судових рішеннях зумовлена, передусім, досягненнями науковців-теоретиків. У науці сучасного фінансового права фінансово-правова відповідальність розглядається і як вид юридичної відповідальності, і як застосування санкцій, і як форма державного примусу, і як певний фінансово-правовий обов'язок. Так О.А. Музика-Стефанчук вважає, що фінансова відповідальність є видом юридичної відповідальності, що виникає у зв'язку зі вчиненням правопорушення у сфері фінансової діяльності держави й органів місцевого самоврядування та полягає в обов'язку суб'єкта правопорушення зазнати певних позбавлень майнового характеру, пов'язаних із застосуванням до нього фінансових санкцій [69, с. 251]. Л.А. Савченко також акцентує на тому, що фінансово-правова відповідальність – це вид юридичної відповідальності, яка виражається в застосуванні до правопорушника уповноваженими на те державними органами, фінансово-правових норм – заходів державного примусу [70, с. 65].

На думку Іванського А.Й. фінансово-правова відповідальність – це зазнання правопорушниками заходів державного примусу за вчинене правопорушення, що полягають у засудженні та накладенні нових, додаткових для порушника обмежень особистого чи майнового характеру та реалізується в охоронних правовідносинах відповідальності» [71, с. 36]. Підтримує таку думку й О.П. Орлюк, відзначаючи, що фінансово-правову відповідальність доцільно розглядати як міру державного осуду, що проявляється в нормативному та забезпеченому державним примусом у фінансовому праві обов'язку суб'єкта фінансового правопорушення зазнавати заходів державного примусу у вигляді фінансових санкцій

(штраф, пеня, припинення бюджетного фінансування) за вчинене ним правопорушення у сфері публічної фінансової діяльності» [40, с. 194].

Л.К. Воронова та М.П. Кучерявенко розглядають фінансово-правову відповідальність через призму фінансово-правових санкцій, зазначаючи, що санкція фінансово-правової норми перетворюється на відповідальність при її реалізації в межах нових уже фінансових правоохоронних правовідносин, які обов'язково виникнуть у зв'язку зі вчиненим правопорушенням [72, с. 78-79].

Ю.О. Ровинський зазначає, що фінансово-правова відповідальність як форма державного примусу у сфері фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування полягає в застосуванні компетентними органами державної влади до правопорушника фінансово-правових норм обтяжень майнового характеру у вигляді штрафу та/чи пені [73, с. 3].

В.П. Нагребельний, В.В. Сухонос, В.Д. Чернадчук пропонують фінансово-правову відповідальність досліджувати як обов'язок винної в здійсненні фінансового правопорушення особи зазнавати міри державно-владного примусу, які передбачені санкціями фінансово-правових актів, що полягають у покладанні додаткових юридичних обов'язків майнового характеру й застосовуються уповноваженими державними органами (управленою особою фінансових правовідносин) у встановленому законом процесуальному порядку [74, с. 190].

На нашу думку, при визначенні цього виду юридичної відповідальності слід акцентування саме на обов'язку учасника правових відносин зазнавати заходів державного примусу за порушення норм фінансового законодавства. Адже саме категорія «обов'язок» найбільш точно відображає суть правовідносин юридичної відповідальності та дозволяє враховувати особливості позитивної фінансово-правової відповідальності.

Аналіз наукової літератури дозволяє стверджувати, що у сучасній юриспруденції сформувалися кілька основних напрямків у розумінні

юридичної природи і системи фінансово-правової відповідальності. Більшість науковців вважають фінансово-правову відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності [75, с. 160]. Зокрема, такі відомі юристи, як О. Бакун, З. Будько, Л. Воронова, Е. Дмитренко, А. Іванський, О. Орлюк, Л. Савченко, Т. Сараскіна, Л. Тернова та ін. При цьому найбільш глибокому аналізу проблеми правової природи фінансової відповідальності були піддані в монографічних дослідженнях вітчизняних науковців, а саме, А. Іванського «Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз» та Е.Дмитренко «Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України» [76, с. 77]. Визнаючи фінансову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, дослідники вбачають головну її особливість у тому, що крім штрафних санкцій вона передбачає і правовідновлювальні санкції, які стимулюють виконання фізичними і юридичними особами обов'язків, передбачених фінансовим законодавством, а також забезпечують компенсацію шкоди, завданої державі їх протиправною поведінкою [77, с. 70].

Водночас існує інша позиція, підтримана представниками науки адміністративного права. Наприклад, Р. Усенко вважає, що у зв'язку з тим, що фінансові санкції постають як міра юридичної відповідальності в різних галузях права, видається некоректним конструювати на їхній основі окремий вид юридичної відповідальності – фінансову відповідальність у межах фінансового права. Водночас про фінансову відповідальність можна вести мову як про різновид адміністративної відповідальності [78, с. 41]. Цікавою з точки зору предмета дисертаційного дослідження є точка зору Т. Коломoeць, яка вважає, що заходи відповідальності (у тому числі їх розмір) за бюджетні правопорушення повинні міститися у КУпАП [79, с. 338].

Схожої думки дотримується й І.В. Мізіна, яка зазначає, що у рамках адміністративного примусу, як різновиду державного правового примусу,

можливе застосування заходів адміністративного попередження, припинення, процесуального забезпечення, стягнення (покарання), а також заходів відбудовного характеру. З урахуванням цього можна зробити висновок про те, що застосування заходів, зазначених у ст.ст. 118,119 БК України від 21.06.2001 р. та ст. 117 БК України від 08.07.2010 р., можливо в рамках залучення порушника до адміністративної відповідальності, для чого необхідно здійснити уніфікацію інституту адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства за допомогою його повної інкорпорації в КУпАП [80, с. 187]. Але подібний підхід не враховує охоронну функцію бюджетно-правової норми, роблячи її застосування неможливим через неоднакове призначення норм бюджетного та адміністративного права. При цьому необхідно відзначити, що санкції за порушення бюджетного законодавства встановлені КУпАП (стаття 164-12). Але вони є заходами адміністративної відповідальності, а не фінансово-правової, і застосовуються за адміністративні правопорушення [27, с. 161].

В.А. Кислухін займає компромісну позицію, відповідно до якої фінансово-правова відповідальність знаходиться на стадії формування [81, с. 21]. Деякі фахівці визначають в якості самостійних видів юридичної відповідальності податкову, валютну, бюджетну і податково-процесуальну. Ще одна група вчених вважає податкову, бюджетну, валютну відповідальність структурними елементами фінансової відповідальності, вважаючи, що «фінансова відповідальність – це комплексне поняття, яке включає заходи примусу що забезпечують функціонування фінансово-правового механізму в різних сферах: бюджетній, податковій, валютній, сфері обов'язкового страхування» [82, с. 169].

На нашу думку, як уже відзначалось у попередньому підрозділі фінансово-правова відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності включає в себе підвид відповідальності – бюджетно-

правову, яку ще розглядають як фінансово-правову відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Фінансово-правова відповідальність є різновидом юридичної відповідальності, а юридична відповідальність – різновидом соціальної відповідальності. Ознакою фінансово-правової відповідальності є наявність соціальної підстави, що полягає в необхідності охорони суспільних відносин фінансової сфери. Норми фінансового права, як й інші правові норми, вважаються різновидом соціальних норм, тому фінансово-правова відповідальність реалізується в двох формах: позитивній (добровільна, активна) і негативній (державно-примусова, ретроспективна) [83, с. 208-209].

Позитивна фінансово-правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства полягає у застосуванні превентивних заходів ще до вчинення правопорушень і негативних наслідків ні для кого не має [84, с. 248]. Позитивний аспект реалізації фінансово-правової відповідальності, хоча й явище не досліджене на належному рівні, однак певною мірою закріплений у фінансовому праві. Так, у статті 123 БК України вказується, що органи Державної казначейської служби несуть відповідальність за невиконання вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів; несвоєчасність подання звітності про виконання бюджетів; недотримання порядку казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів тощо. Загалом їх діяльність як учасника бюджетно-деліктних відносин спрямована не на застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, а на недопущення, профілактику таких порушень. Тому доцільно вести мову про те, що термін «відповідальність» уживається, передусім, в його позитивному значенні.

І.Б. Аземша обґрунтовано вказує на значення категорії обов'язку для позитивної відповідальності і підкреслює, що «поняття позитивної юридичної відповідальності є ширшим, ніж один обов'язок, це

правовідношення, що складається з декількох елементів, а всяке правовідношення має, щонайменше, двох суб'єктів, права і обов'язки які зазвичай доповнюють один одного»[24, с. 54]. А.А. Гогін визначає позитивну фінансово-правову відповідальність як «правовий обов'язок суб'єкта діяти в суворій і точній відповідності з вимогами фінансового законодавства» [84, с. 17].

Я.І. Карапейчик відзначає, що «позитивна фінансово-правова відповідальність через добровільне виконання суб'єктами фінансового права своїх обов'язків, виникає на основі формальних (нормативних) ознак» [83, с. 208]. Позиція названих авторів відображає загальнотеоретичну концепцію позитивної правової відповідальності як різновиду юридичного обов'язку, але з урахуванням специфіки предмету та метода фінансово-правового регулювання, а також системи фінансового законодавства. Фінансово-правова відповідальність вважається елементом фінансово-правового статусу фізичних і юридичних осіб. Як відзначає Н.І. Матузов, право не лише міра свободи, але і міра відповідальності осіб [85, с. 20]. Тому на наш погляд, для дослідження сфери фінансово-правової відповідальності необхідно акцентувати увагу на понятті фінансово-правового обов'язку.

У фінансово-правовій нормі, що передбачає юридичну відповідальність, визначаються обов'язки учасників публічної фінансової діяльності. У ній визначається модель майбутньої відповідальної або протиправної поведінки і юридично значущі наслідки як відповідальної, так і безвідповідальної поведінки. Сама фінансово-правова відповідальність у вигляді моделі поведінки або діяльності учасника бюджетного процесу з'являється раніше, ніж її реалізація. У нормі фінансового права в нормативній формі закріплена юридична відповідальність, а який аспект відповідальності буде реалізований, залежить вже від поведінки суб'єкта фінансового правовідношення. Отже, поняття позитивного аспекту реалізації фінансово-правової відповідальності доцільно визначати через

категорію «фінансовий обов'язок». Якщо обов'язок щодо дотримання приписів фінансової норми відсутній, то відсутня і фінансово-правова відповідальність. Обов'язок учасника фінансових правовідносин тісним чином пов'язаний з підставою позитивного аспекту реалізації фінансової відповідальності. Відомі теоретики права вказують на значення обов'язку для реалізації позитивної відповідальності, а фінансове право, як і будь-яка інша галузева юридична наука, в своїх дослідженнях повинно спиратися на існуючі досягнення в науці теорії держави і права. Фінансово-правова норма виступає формальною підставою фінансової відповідальності.

Є.В. Чорних відзначає, що встановлення статутної відповідальності має місце до факту правомірної або протиправної поведінки. Під статутною відповідальністю в даному випадку розуміється сама нормативна конструкція відповідальності, яка закріплюється в нормі, що її передбачає, а реалізується вона у фінансових правовідносинах. Встановлення (формалізація) фінансово-правової відповідальності має місце до факту правомірної або протиправної поведінки [9, с. 80-81].

Лише фінансовим обов'язком не можна вичерпати весь позитивний аспект реалізації фінансово-правової відповідальності. У реальному правовідношенні він виражається в правомірній поведінці суб'єктів фінансово-правової відповідальності, яка забезпечується методами публічного примусу або переконання. Якщо позитивний аспект реалізації фінансово-правової відповідальності не забезпечений заходами примусу чи переконання, то на думку О.Є. Бавико він стає «беззахисним». Заходи фінансово-правової відповідальності, сформульовані в санкціях фінансових норм, є за своєю суттю правовими обмеженнями, що покликані забезпечити правомірну поведінку суб'єкта у фінансових правовідносинах, що характеризує динаміку фінансово-правової відповідальності [86]. Під впливом каральних і заохочувальних санкцій формується бюджетна дисципліна, метою якої «є впорядкування мобілізації, розподілу і використання грошових фондів держави, підприємств, установ і

організацій» [87, с. 226]. Впорядкування процесів розподілу і використання грошових фондів держави не може відбуватися без відповідальної поведінки учасників бюджетних правовідносин. Таким чином, позитивна фінансово-правова відповідальність за бюджетні правопорушення характеризується такими ознаками: визначеністю на нормативно-правовому рівні; наявністю обов'язку дотримуватися норм бюджетного законодавства; фінансово-правомірною поведінкою (діяльністю); забезпеченістю державним примусом або переконанням.

Іншим аспектом фінансово-правової відповідальності (і бюджетно-правової як її підвиду) є негативна відповідальність. Якщо суб'єкт не дотримується приписів фінансових норм, порушує їх, то виникає негативна (ретроспективна) відповідальність. З моменту здійснення фінансового правопорушення фінансово-правова відповідальність виникає у вигляді обов'язку правопорушника піддатися осуду і зазнати негативних наслідків майнового або організаційного характеру, передбачених санкцією фінансової норми.

Ретроспективна (негативна) фінансово-правова відповідальність, у тому числі й за порушення бюджетного законодавства, має декілька аспектів. По-перше, вона є реакцією держави на порушення фінансового законодавства, що виражається в накладенні на вину особу за вчинене діяння додаткового обов'язку зазнавати каральних заходів державно-примусової дії у формі обмежень майнового чи організаційного характеру. По-друге, фінансово-правова відповідальність може визначатися як виконання юридичного обов'язку на основі державного примусу. Наприклад, щодо податкової відповідальності А.А. Гогін негативний аспект визначає як обов'язок зазнавати позбавлення особистого і майнового характеру, що містяться в санкціях податкових норм [84, с. 145].

Е.С.Єфремова вважає, що «відповідальність за здійснення податкових правопорушень є обов'язком платника податків, податкового агента та інших осіб, передбачених законом, зазнати заходів державно-примусової дії

майнового характеру за податкове правопорушення» [88, с 45]. На наш погляд, в думках Е.С. Єфремової є деякі суперечності. Настання для правопорушника несприятливих наслідків вона вважає за ознаку податкової відповідальності, але зводить зміст відповідальності тільки до обов'язку. Виходить, що реалізація санкції, в якій передбачена міра відповідальності, характеризує фінансову відповідальність, але в той же час нею не є. Один обов'язок не може характеризувати все явище фінансово-правової відповідальності. Обов'язок виступає атрибутом (часткою) правовідношення. Складно погодитися і з тим, що Е.С. Єфремова вкладає у зміст обов'язку. На її думку, зміст обов'язку полягає в тому, що зазнає заходів державно-примусової дії. Поняття «заходи державно-примусової дії» дуже широке і включає заходи, які не відносяться до заходів фінансово-правової відповідальності. Фінансові санкції – один з різновидів заходів фінансово-правового примусу [89, с 47].

Є.С. Пастушенко справедливо підкреслює, що за порушення банківського законодавства поряд із заходами відповідальності можуть застосовуватися попереджувальні і відновні заходи. Оскільки банківське законодавство є складовою частиною фінансового права, видається можливим застосування цим теоретичних положень і до відносин сфері бюджетно-правової відповідальності [90, с. 146].

У визначення бюджетно-правової відповідальності необхідно включити як обов'язок фінансового правопорушника зазнати несприятливих правообмежень, передбачених санкцією норми бюджетного законодавства, так і реалізацію бюджетно-правових санкцій, тобто правопорушник безпосередньо зазнає негативних наслідків. У такій конструкції реалізація санкції, що передбачає захід бюджетної відповідальності, виступає часткою правовідношення, що виникає між правопорушником і компетентними органами. Реалізація санкції означає реалізацію негативного аспекту бюджетної відповідальності, що виражається в негативних правообмеженнях майнового або

організаційного характеру [91, с.16]. Застосування бюджетної санкції призводить до настання негативних наслідків для правопорушника і примушує його фінансово-правомірної поведінки, тому негативний аспект реалізації бюджетно-правової відповідальності також спрямований у майбутнє, щоб не допустити повторного бюджетного правопорушення.

Санкція, що передбачає захід бюджетно-правової відповідальності, є засобом забезпечення як позитивного, так і негативного аспекту реалізації бюджетно-правової відповідальності [92, с.45]. В цілях об'єктивного аналізу бюджетно-правової відповідальності необхідно зіставити рівень теоретичного осмислення інших видів фінансово-правової відповідальності. Для бюджетно-правової відповідальності найбільш близькою по суті і юридичній природі виступає податкова відповідальність. М.В. Карасьова вказує, що «податкова відповідальність – це застосування податкових санкцій за здійснення податкових правопорушень уповноваженими органами до правопорушників(платників податків і інших осіб)» [93, с 359]. При цьому вона використовує для визначення фінансово-правової відповідальності концепцію «юридична відповідальність – реалізація санкції», розроблену О.Є. Лейстом. Для вивчення бюджетно-правової відповідальності необхідно звернути увагу на наступний аспект. Аналіз ПК України дозволяє стверджувати, що поняття «фінансова відповідальність» і «санкція», «реалізація санкції» не тотожні. Фінансову санкцію слід розглядати як міру фінансово-правової відповідальності. Саме у цій якості у фінансовій санкції знаходить своє вираження негативна державна оцінка фінансового правопорушення [16, с 51]. «Саме існування санкції не означає відповідальність, оскільки санкція існує до її реалізації», – підкреслює А.В. Андрєєв [94, с 165]. Прихильники концепції «фінансово-правова відповідальність – реалізація санкції» не враховують ще одного важливого моменту. Істотною ознакою будь-якого виду юридичної відповідальності виступає державний осуд правопорушення. Осуд (оцінка) характеризує і бюджетно-правову відповідальність. Тільки на основі осуду (оцінки) дій

правопорушника можлива реалізація заходу бюджетно-правової відповідальності, який передбачений санкцією бюджетної норми [95, с. 191]. Отже, осуд, що виражається у рішенні органу, уповноваженого застосовувати заходи фінансово-правової відповідальності, – обов’язкова ознака такої відповідальності [96, с.309].

Ю.А. Крохіна застосовує до визначення податкової відповідальності концепцію «юридична відповідальність – правовідношення». На думку цього автора, «відповідальність за порушення законодавства про податки і збори - це охоронне правовідношення, що виникає на підставі законодавства про податки і збори між державою і порушником законодавства щодо покладання на винного суб’єкта додаткового обов’язку, пов’язаного з позбавленнями особистого і майнового характеру» [97, с 104]. Конкретизація фінансово-правової відповідальності як правовідносин дозволяє, на наш погляд, говорити про те, що бюджетно-правова відповідальність – це правовідношення, що містить обов’язок і право правопорушника піддатися осуду і негативним наслідкам, які передбачені санкцією порушеної бюджетної норми, а також право і обов’язок компетентних органів застосовувати негативні для правопорушника правообмеження [98, с.215]. Отже, бюджетно-правова відповідальність за правопорушення слід вважати атрибутом бюджетного правовідношення. Негативний аспект бюджетно-правової відповідальності реалізується в бюджетних правовідносинах і нерозривно з ними пов’язаний. Тому реалізацію негативного аспекту відповідальності в охоронному правовідношенні слід визнати важливою ознакою бюджетно-правової відповідальності.

Більшість науковців, досліджуючи ознаки бюджетно-правової відповідальності, зосереджують свою увагу саме на характерних рисах негативного аспекту такої відповідальності. О.П. Гетманець вважає, що «бюджетна відповідальність є одним з різновидів фінансової відповідальності, тому володіє всіма найважливішими ознаками останньої.

Насамперед це виявляється в спільності підстав відповідальності, санкцій, наслідків їх застосування і процесуальних форм» [99, с. 32]. А.О. Монаєнко, досліджуючи проблеми удосконалення бюджетного законодавства, ознаками негативної фінансово-правової відповідальності у цій сфері пропонує вважати такі: виникає у вигляді нового обов'язку з юридичного факту фінансового правопорушення; володіє формальною визначеністю, чіткістю й деталізованістю; реалізується в охоронному правовідношенні фінансово-правової відповідальності; пов'язана з державно-владною діяльністю фінансових органів, з фінансово-правовим примусом; має для фінансового правопорушника несприятливі наслідки, передбачені в санкціях норм фінансового права; характеризується процесуальною формою здійснення [27, с. 153].

О.В. Дічкова вказує на такі ознаки бюджетно-правової відповідальності: має власне бюджетне законодавство, яке підпорядковане принципам бюджетного права; як і для будь-якої фінансово-правової відповідальності підставою бюджетно-правової відповідальності є скоєне бюджетне правопорушення; тягне за собою для правопорушника певні негативні наслідки майнового і особистого немайнового характеру, що обумовлено специфікою бюджетно-правових санкцій; суб'єктами такої відповідальності є учасники бюджетного процесу; реалізується у специфічній процесуальній формі, чим відрізняється від інших видів фінансової відповідальності; мета бюджетно-правової відповідальності карна і превентивна [100, с. 422]. Такої ж точки зору дотримується Л.В. Міщенко [95, с. 191].

Позитивною є спроба цих авторів детально дослідити правове явище відповідальності, однак, на нашу думку, не слід значно розширювати перелік ознак бюджетно-правової відповідальності, наприклад за рахунок вказівки на наявність окремого законодавства. Крім того, такі ознаки мають виокремлювати бюджетно-правову відповідальність серед інших суміжних правових явищ – по-перше, фінансово-правової відповідальності за

податкові, валютні та інші фінансові правопорушення, по-друге, адміністративної, кримінальної, цивільної та дисциплінарної відповідальностей. При цьому окремі ознаки, які характеризують бюджетно-правову відповідальність як підвид юридичної відповідальності (настає за вчинення правопорушення і пов'язана з суспільним осудом; зумовлює застосування державного примусу; виражається в певних негативних наслідках для правопорушника майнового або організаційного характеру; втілюється в певній процесуальній формі тощо) деталізуються, що дає змогу їх використовувати для відмежування одного підвиду (виду) відповідальності від іншого. Так, загальна ознака юридичної відповідальності, що вона настає за вчинення правопорушення і пов'язана з суспільним осудом, для виокремлення бюджетно-правової відповідальності буде деталізована шляхом зазначення, що така відповідальність настає лише за вчинення бюджетного правопорушення. Таким чином, ознаками негативної (ретроспективної) бюджетно-правової відповідальності слід вважати:

1) підставою такої відповідальності є вчинення бюджетного правопорушення. На законодавчому рівні поняття «бюджетне правопорушення» свого відображення не знайшло. Однак у статті 116 БК України міститься поняття «порушення бюджетного законодавства» та запропоновано невичерпний перелік таких порушень;

2) вона має для правопорушника певні негативні наслідки майнового або організаційного характеру, що настають у зв'язку зі застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. У сфері бюджетної діяльності держава прагне отримати відшкодування збитків, заподіяних їй бюджетним правопорушенням і покарати правопорушника але у формі, властивій сфері бюджетно-правового регулювання, тобто грошовій. У зв'язку з цим бюджетні санкції у багатьох випадках є майновими (правовідновлюючими), і в даному аспекті бюджетно-правова відповідальність може бути порівнянна з цивільно-правовою [101, с.111].

Однак у багатьох випадках поєднуються майнові та організаційні (зупинення операцій з бюджетними коштами та інші) санкції, які встановлені в БК України або ж у законі про Державний бюджет [102, с 36].

3) реалізується обмеженим колом суб'єктів, уповноважених нормами бюджетного законодавства, в особливій процесуальній формі. Хоча безпосередніми суб'єктами бюджетно-правової відповідальності слід вважати як територіальний суб'єкт в цілому, так і його окремий орган, за допомогою якого реалізується бюджетна діяльність держави [103, с.50], юрисдикційними повноваженнями наділені лише учасники бюджетного процесу, які на підставі норм БК України здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства. Процесуальна форма реалізації бюджетно-правової відповідальності відрізняється від форм реалізації інших видів відповідальностей, передусім, відсутністю уніфікованої процедури, що зумовлює різноманітність зовнішніх проявів такої форми.

Отже, бюджетно-правова відповідальність (фінансово-правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства) проявляється в обов'язку учасника правових відносин за порушення бюджетного законодавства зазнати примусових заходів впливу організаційного або майнового характеру, застосованих у визначеній фінансово-правовими нормами процесуальній формі.

Висновки до розділу 1

Аналіз юридичної відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері доцільно здійснювати за схемою: юридична відповідальність у цілому (як система) – види юридичної відповідальності (як підсистеми) – підвиди юридичної відповідальності (як елементи системи) – норма, що передбачає юридичну відповідальність (як первинний елемент). Тому, беручи до уваги приписи законодавчих норм, слід відзначити, що термін «юридична відповідальність за правопорушення у бюджетній сфері» є родовим

поняттям, в яке законодавець включив такі види юридичної відповідальності як фінансово-правова, адміністративна, кримінальна, цивільна, дисциплінарна, що відрізняються одна від одної характером і ступенем суспільної небезпеки правопорушень як підстав настання того чи іншого виду відповідальності. Фінансово-правову відповідальність за порушення бюджетного законодавства для наукових досліджень доцільно детермінувати як бюджетно-правова відповідальність.

Бюджетно-правова відповідальність як підвид юридичної відповідальності, характеризується наступними ознаками: настає за вчинення правопорушення і пов'язана з суспільним осудом; вважається засобом охорони правопорядку; зумовлює застосування державного примусу; виражається в певних негативних наслідках для правопорушника майнового або організаційного характеру; втілюється в певній процесуальній формі; встановлюється тільки правовими актами, що видаються суб'єктами публічної влади. Однак, цих ознак недостатньо, щоб визнати «бюджетно-правову відповідальність» як самостійний вид відповідальності, оскільки відсутня така ознака відповідальності як галузева нормативна визначеність, зміст якої полягає у змозі реалізації санкцій правових норм за допомогою власного інструментарію, зумовленого специфікою предмета та метода правового регулювання.

Бюджетно-правова відповідальність (фінансово-правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства) проявляється в обов'язку учасника правових відносин за порушення бюджетного законодавства зазнати примусових заходів впливу організаційного або майнового характеру, застосованих у визначеній фінансово-правовими нормами процесуальній формі.

Фінансово-правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства (бюджетно-правова відповідальність) реалізується в позитивному (заохочення до правомірної поведінки у бюджетній сфері) і негативному (застосування заходів примусу за бюджетні правопорушення)

аспектах. Позитивний аспект реалізації бюджетно-правової відповідальності характеризується такими ознаками: визначеністю на нормативно-правовому рівні; наявністю обов'язку дотримуватися норм бюджетного законодавства; фінансово-правомірною поведінкою (діяльністю); забезпеченістю державним примусом або переконанням. До ознак негативного (ретроспективного) аспекту реалізації бюджетно-правової відповідальності слід віднести такі: підставою відповідальності є вчинення бюджетного правопорушення; має для правопорушника певні негативні наслідки майнового або організаційного характеру, що наступають у зв'язку зі застосуванням заходів впливу за порушення бюджетного законодавства; реалізується обмеженим колом суб'єктів, уповноважених нормами бюджетного законодавства, в особливій процесуальній формі. Ці ознаки дозволяють виокремити бюджетно-правову відповідальність серед інших суміжних правових явищ – по-перше, фінансово-правової відповідальності за податкові, валютні та інші фінансові правопорушення, по-друге, адміністративної, кримінальної, цивільної та дисциплінарної відповідальностей за порушення бюджетного законодавства.

Адміністративній відповідальності за порушення бюджетного законодавства притаманні усі загальні ознаки такого виду відповідальності. Однак під час дослідження цього правового явища необхідно враховувати специфіку публічно-правових відносин у сфері бюджетної діяльності та особливості законодавчих нормативних конструкцій, що визначають матеріально-правові і процесуальні аспекти накладення на посадових осіб адміністративних стягнень за порушення бюджетного законодавства. Так, однією з таких особливостей є те, що у більшості випадків для застосування заходів адміністративної відповідальності достатньо вчинення особою конкретного діяння, незалежно чи призвело таке діяння до негативних наслідків. Конструювання законодавцем структури адміністративної відповідальності у цій сфері за допомогою формальних складів

адміністративно-карних діянь зумовлене саме специфікою бюджетних відносин, яким, в основному, притаманний імперативний характер. Запропоновано внести зміни до статті 164-12 КУпАП, відповідно до яких передбачити винесення попередження за порушення бюджетного законодавства як альтернативу штрафу.

РОЗДІЛ 2. ПІДСТАВИ І ЗАХОДИ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ТА ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ У БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ

2.1. Поняття, ознаки та склад бюджетного правопорушення як підстави фінансово-правової відповідальності

У сфері економічної діяльності держави актуальною є проблема правового регулювання відносин щодо створення, розподілу, перерозподілу, використання і контролю бюджетних коштів. Обов'язок суб'єктів бюджетного права нести відповідальність за невиконання законних вимог – це одна з основних умов забезпечення ефективності бюджетної діяльності у державі. Недотримання встановленого державою порядку здійснення бюджетної діяльності порушує інтереси всього суспільства, тобто набуває публічно-правового характеру. Сукупність названих факторів створює передумови для здійснення великої кількості бюджетних правопорушень і, як наслідок, реакцію держави із захисту своїх майнових інтересів [104, с. 57].

Для настання юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства необхідні підстави, які сучасна правова наука поділяє на нормативні (наявність відповідної норми права) та фактичні (вчинення правопорушення). Проблема підстав фінансово-правової відповідальності за порушення бюджетного законодавства розглядається в двох аспектах – філософському і юридичному.

Філософський аспект проблеми полягає у вирішенні питання, чому особа повинна нести відповідальність за свої вчинки. Юридична наука виходить з того, що соціальною підставою для покладання на особу відповідальності за суспільно значущу поведінку служить свобода волі, що розуміється як наявність можливості вибрати спосіб поведінки. Особа

відповідає перед суспільством, державою та іншими особами за свої вчинки саме тому, що у неї була можливість вибрати лінію поведінки з урахуванням вимог закону, інтересів інших осіб, суспільства і держави, проте вона такою можливістю знехтувала і вибрала спосіб поведінки, що суперечить правам і законним інтересам інших суб'єктів суспільних відносин. Юридичний аспект проблеми підстав бюджетно-правової відповідальності означає з'ясування питання, за яку саме діяльність може наступити відповідальність. Тобто актуальним є дослідження поняття, ознак та складу бюджетного правопорушення.

Існування відповідальності обумовлене об'єктивною необхідністю. Її існування не залежить від того, чи знають про неї громадяни і юридичні особи, чи розуміють, що це таке, проте реалізація заходів відповідальності буде вважатися успішною, якщо фізичні і юридичні особи розумітимуть її природу. Коли люди чинять не належним чином, то суспільство реагує на це, – так виникає відповідальність в ретроспективному аспекті. Відповідальність в позитивному аспекті існує з виникненням будь-якого обов'язку незалежно від поведінки носія цього обов'язку. Звітувати про свої дії відповідальна особа повинна з самого початку виникнення правовідносин незалежно від правомірності поведінки. При цьому головна увага має бути звернена на власному критичному відношенні зобов'язаної особи до своєї поведінки. Якщо особа зобов'язалася до активної поведінки, то звіт про виконання обов'язків у неї може бути витребуваний в принципі у будь-який час виконання обов'язку. Якщо ж обов'язок полягає в пасивному утриманні від порушення закону і суб'єктивного права іншої сторони, то для витребування звіту, очевидно, немає підстав до тих пір, поки поведінка зобов'язаної особи відповідає вимогам, що пред'являються. Ось чому, коли відповідальність зводиться до реакції на правопорушення, говорять, що при бездоганній поведінці відповідальність не може мати місця, беручи до уваги тільки відповідальність ретроспективну. Але це не

зовсім правильно, навіть стосовно тих випадків, коли правовідношення відповідальності виникає лише після правопорушення [105, с. 287-288].

Фактичною підставою притягнення до бюджетної відповідальності є вчинення бюджетного правопорушення. Поняття і склад бюджетного правопорушення – дві нерозривно пов'язаних одна з одною категорії, що характеризують одне і те ж явище – діяння, що полягає в порушенні норм бюджетного законодавства [106, с.123].

Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року (на відміну від Бюджетного кодексу України від 21 червня 2001 року) не містить визначення «бюджетне правопорушення», а оперує поняттям «порушення бюджетного законодавства», вважаючи останнім порушення учасником бюджетного процесу встановлених БК України чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання. Як обґрунтовано відзначає Н.Я. Якимчук вказане визначення містить недоліки. Зокрема, в ньому встановлено, що бюджетним правопорушенням є «порушення учасником бюджетного процесу . норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання», а отже робиться акцент лише на діянні – порушенні, а також на тому, що воно пов'язане з бюджетним процесом, оскільки у визначенні перераховуються саме стадії бюджетного процесу. Поза сферою бюджетних правопорушень у такому разі залишається значна частина відносин у сфері бюджетного устрою (міжбюджетних відносин), бюджетної системи, відносин у сфері бюджетного контролю. За межами цього визначення залишилися також такі обов'язкові для характеристики будь-якого правопорушення елементи та ознаки, як зміст об'єктивної сторони (дія, бездіяльність, наслідки тощо), форма вини (умисел чи необережність), ознаки суб'єкта правопорушення тощо [107, с. 411]. Тому, на нашу думку, поняття «бюджетне правопорушення» повинно відображати ознаки цього

явища та мати законодавче закріплення. Для конструювання такого поняття доцільно дослідити ознаки та склад бюджетного правопорушення.

Усім видам правопорушень, у тому числі і бюджетним, притаманні риси, що виражають єдність формальних (зовнішніх) і матеріальних (внутрішніх), об'єктивних і суб'єктивних ознак [107, с. 411]. З точки зору теорії права під правопорушенням розуміється винне, протиправне діяння, здійснене дієздатною особою. Відповідно, ознаками правопорушення є: 1) протиправність діяння; 2) суспільна небезпека; 3) винуватість; 4) караність. З цього теоретичного положення виходить, що бюджетне правопорушення – це один із видів правопорушення, що реалізовується у визначеній – бюджетній сфері. Бюджетне правопорушення наділене, хоча і з деякою специфікою, всіма перерахованими ознаками правопорушення. Так, протиправність виражатиметься в порушенні бюджетного законодавства України. Таким, що порушує бюджетно-правові норми (протиправним) буде зарахування доходів бюджету до іншого, ніж визначеного БК України чи законом про Державний бюджет України, бюджету, 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, 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.

Окрім протиправності бюджетне правопорушення повинно відповідати іншим перерахованим ознакам. Що стосується решти трьох ознак, то вони в бюджетному законодавстві України і, зокрема, в БК України, не називаються і не розкриваються, що зумовлює певну невизначеність у наукових дослідженнях.

Учиненням бюджетного правопорушення заподіюється шкода державі, суспільству і конкретним юридичним чи фізичним особам, що говорить про суспільну небезпеку як ознаку такого правопорушення. Суть суспільної небезпеки полягає в об'єктивній здатності бюджетних правопорушень негативно впливати на соціальну дійсність, порушувати впорядкованість системи суспільних відносин, деформувати і дезорганізувати правопорядок у бюджетній сфері. Зміст як визначальна сторона суспільної небезпеки 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 суспільної небезпеки є сама структура правопорушень, що негативно впливають на розвиток бюджетних правовідносин. Тому під суспільною небезпекою бюджетних правопорушень слід розуміти певний антисоціальний стан бюджетних правопорушень обумовлений всією сукупністю їх негативних властивостей і ознак, що містить в собі реальну можливість заподіяння шкоди охоронюваним законом бюджетним правовідносинам.

Найбільш дискусійним є питання про винуватість як ознаку бюджетного правопорушення. Вина в правовому аспекті характеризується тим, що зміст волі дійової особи не відповідає змісту волі держави закріпленої в праві, і знаходить своє відображення у формі протиправних дій. Цей факт невідповідності змісту волі особи – волі держави найточніше виражається у визначенні вини, як суб'єктивної волі особи, що виявилася в його протиправній поведінці, а так само в характеристиці цієї категорії: негативне відношення до інтересів держави і суспільства. Принцип відповідальності за вину полягає в тому, що відповідальність може настати тільки за наявності вини правопорушника, яка означає усвідомлення особою неприпустимості (протиправності) своєї поведінки і викликаних нею результатів. Якщо ж особа невинувата, то, незважаючи на вчинене діяння, вона не може бути притягнута до відповідальності. Разом з тим, у

цивільному законодавстві передбачено випадки притягнення до відповідальності без вини, тобто за сам факт вчинення протиправного проступку. Так, юридична чи фізична особа – власник джерела підвищеної небезпеки зобов'язаний відшкодувати шкоду, заподіяну цим джерелом (наприклад, автомобілем), і тоді, коли вони не винні в заподіянні шкоди.

Проблема винуватості в правопорушеннях у бюджетній сфері визначається таким чинником як відсутність у визначенні порушення бюджетного законодавства (ст. 116 БК України) такого елементу, як вина правопорушника. Це зумовлює висловлення думки, яка частково підтверджується правозастосовною практикою, що особливістю фінансової відповідальності є нехарактерний для інших (окрім цивільної відповідальності) принцип презумпції винуватості суб'єкта фінансово-правової відповідальності [69, с. 250; 32, с. 77]. Однак вина повинна бути необхідною ознакою бюджетного правопорушення, і лише у випадках прямо зазначених у законодавстві можливе притягнення до бюджетно-правової відповідальності без вини. Таку ж думку підтримали 57 опитаних працівників Державної фінансової інспекції (68%), лише 4 (5%) вважають, що є можливим притягнення розпорядників та одержувачів бюджетних коштів до відповідальності без вини, і 23 (27%) відзначають, що за загальним правилом вина повинна бути доведена, однак у законодавстві можуть бути вказані винятки (додаток А).

Караність як ознака бюджетного правопорушення означає, що діяння є правопорушенням тільки в тому випадку, якщо за нього законодавством передбачена бюджетно-правова відповідальність. Діяння, за які передбачено бюджетно-правову відповідальність визначені у статті 116 БК України (включення недостовірних даних до бюджетних запитів; здійснення державних (місцевих) запозичень, надання державних (місцевих) гарантій з порушенням вимог БК України; взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених БК України чи законом про Державний бюджет України;

здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань; включення недостовірних даних до звітів про виконання паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів; нецільове використання бюджетних коштів тощо), покарання за такі правопорушення – у статті 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 та інші) [55].

Для притягнення суб'єктів бюджетних відносин до бюджетної відповідальності необхідна наявність складу бюджетного правопорушення. Адже, як справедливо відзначає Т.А. Яюк, відсутність хоча б одного з елементів не дозволяє розглядати діяння як правопорушення та виключає можливість притягнення особи до фінансово-правової відповідальності [108, с. 258].

Повний склад правопорушення зазвичай конструюється по наступній схемі: об'єкт – об'єктивна сторона – суб'єктивна сторона – суб'єкт. Тому до елементів складу бюджетного правопорушення також відносяться об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єктивна сторона і суб'єкт.

Під об'єктом розуміються суспільні відносини, врегульовані правом. Суспільні відносини є загальновизнаним об'єктом правопорушень. У той же час вказівки на суспільні відносини недостатньо. Правовідношення може мати місце лише за наявності правового регулювання. На перше місце у визначенні об'єкту має бути поставлене суспільне відношення з вказівкою на його правове регулювання, а не навпаки. Об'єктом бюджетних правопорушень, зважаючи на приписи статті 116 БК України, є суспільні відносини, що складаються у зв'язку з розглядом проектів бюджетів,

затвердження бюджетів, їх виконанням і контролем за виконання бюджетів та загалом бюджетною діяльністю. Бюджетні правопорушення перешкоджають нормальному функціонуванню бюджетної системи, не дають змоги послідовно здійснювати бюджетний процес, витратити державні грошові кошти за цільовим призначенням.

Сучасна юридична наука виділяє загальний, видовий та безпосередній об'єкти правопорушень. Як приклад, загальним об'єктом бюджетного правопорушення, передбаченого п. 24 ч. 1 статті 116 БК України нецільове використання бюджетних коштів є суспільні відносини, що складаються у сфері бюджетної діяльності суб'єктів публічної влади та інших учасників бюджетного процесу. Тобто до загального об'єкту можливо віднести усю сукупність бюджетних відносин. Видовим об'єктом цього правопорушення є суспільні відносини, що складаються під час виконання бюджетів і посягають на порядок функціонування бюджетної системи, а безпосереднім слід вважати суспільні відносини щодо використання конкретним учасником бюджетного процесу коштів, виділених з державного чи місцевого бюджету, не за цільовим призначенням.

Загалом, видові об'єкти бюджетних правопорушень, зважаючи на класифікацію, запропоновану А.О. Монаєнко, доцільно поділити на такі групи:

- правопорушення проти порядку функціонування бюджетної системи;
- правопорушення проти законних прав і інтересів розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- правопорушення проти дохідної частини бюджетів;
- правопорушення проти видаткової частини бюджету та порядку виділення бюджетних коштів;
- правопорушення проти гарантій виконання бюджетних зобов'язань;
- правопорушення проти порядку складання проектів бюджетів, ведення бюджетної звітності і рахунків [27, с. 157-158].

Об'єктивна сторона бюджетних правопорушень – це сукупність ознак протиправних діянь, що передбачені бюджетно-правовими нормами і характеризують зовнішній прояв бюджетних правопорушень в реальному житті. Щодо окремих видів бюджетних правопорушень, то підстави притягнення до відповідальності за їх вчинення встановлені спеціально в БК України, щорічних законах про Державний бюджет або інших актах законодавства [40, с. 415]. До об'єктивної сторони відноситься шкода, заподіяна правопорушенням, протиправність поведінки правопорушника і причинний зв'язок між його поведінкою і шкодою. Об'єктивна сторона визначається через дію або бездіяльність. Тобто бюджетні правопорушення можуть вчинятися у формі дії (видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону; здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч БК України та інші) або бездіяльності (неподання бюджетних запитів; відмова реєструвати бюджетні зобов'язання та інші).

Особливістю досліджень об'єктивної сторони бюджетних правопорушень є розгляд таких протиправних діянь залежно від стадій бюджетного процесу. У наукових дослідженнях та коментарях до ст. 116 БК України поширені класифікації бюджетних правопорушень залежно від стадій бюджетного процесу. Але у тексті офіційного видання БК України не міститься повного переліку окремих складів бюджетних правопорушень.

Крім того деякі норми БК України визначають склади правопорушень, які за зовнішніми ознаками передбачені нормативно-правовими актами, що не входять до складу бюджетного законодавства. Наприклад, диспозиція статті 119 БК України «Нецільове використання бюджетних коштів» містить опис дій суб'єкта, окремі з яких передбачені ст. 210 КК України та ст. 164-12 КУпАП. Але опис цих дій має відмінності, що викликає проблеми кваліфікації таких правопорушень та притягнення

винних осіб до відповідальності. Можна припустити, що законодавець, визначаючи склад бюджетного правопорушення, передбаченого зазначеною статтею, акцентував увагу саме на притягненні до фінансово-правової відповідальності юридичних осіб як суб'єктів зазначеного бюджетного правопорушення, що і передбачено ч. 2 статті 121 БК України. Однак у частині 1 цієї ж статті зазначено про притягнення відповідних посадових осіб до дисциплінарної, адміністративної або кримінальної відповідальності у порядку, визначеному законами України. Уніфікація складів правопорушень, а також їх конкретне визначення у зазначених нормативно-правових актах повинно подолати проблеми кваліфікації дій осіб, винних у скоєнні бюджетного правопорушення.

Законодавче визначення складів бюджетних правопорушень та їх класифікація залежно від стадій бюджетного процесу надасть можливість розробити тактику дій суб'єктів бюджетного контролю. При цьому напрямки діяльності контролюючих суб'єктів та координацію їх діяльності слід визначати залежно від відносин учасників бюджетного процесу на окремій його стадії. Крім того така класифікація є базою для розробки належної методики застосування контрольних заходів у бюджетній сфері, у тому числі в сфері міжбюджетних відносин [109, с 73].

Суб'єктивна сторона бюджетного правопорушення є сукупністю ознак, що відображають внутрішню сторону протиправного діяння (дії або бездіяльності) і що характеризують внутрішні психічні процеси, що відбуваються в свідомості правопорушника щодо скоєного і його наслідків [105, с. 289]. Тобто суб'єктивна сторона характеризується метою, мотивом та виною. Більшість бюджетних правопорушень скоюються у формі або прямого, або непрямого умислу. Бюджетне правопорушення визнається скоєним умисно за наявності сукупності наступних ознак: правопорушник усвідомлював суспільну небезпеку своїх дій або бездіяльності; правопорушник бажав або свідомо допускав настання шкідливих наслідків в результаті здійснення своїх дій (бездіяльності) [110, с.50].

Суть бюджетного правопорушення, здійсненого у формі прямого умислу полягає в тому, що особа усвідомлювала протиправний характер своїх дій (бездіяльності) і бажала настання шкідливих наслідків у бюджетній сфері в результаті здійснення своїх дій (бездіяльності). Суть бюджетного правопорушення, здійсненого у формі непрямого умислу виражається в тому, що правопорушник хоча і не бажав настання шкідливих наслідків, але свідомо допускав можливість їх виникнення в результаті здійснення своїх дій (бездіяльності) [110, с.50].

Нецільове використання бюджетних коштів, включення до складу спеціального фонду бюджету надходжень з джерел, не віднесених до таких БК України чи законом про Державний бюджет України та інші правопорушення вчиняються, як правило, умисно. Однак бюджетне законодавство не завжди містить прямі вказівки на винуватість правопорушника. В цьому випадку немає «повноцінного» складу правопорушення, проте відповідальність все ж настає. Правда, такі випадки можна було б і не іменувати відповідальністю в повному розумінні цього слова і говорити не про відповідальність, а про обов'язок відшкодувати шкоду. В принципі це було б правильно, оскільки зазвичай відповідальність настає лише за наявності повного складу правопорушення. Проте судова практика не дає приводу змінювати усталену термінологію. Не пішов по лінії зміни в традиційній термінології і законодавець. За загальним правилом бюджетно-правова відповідальність настає лише за наявності повного складу правопорушення, але в той же час вона може мати місце за відсутності суб'єктивної сторони складу бюджетного правопорушення. У цих випадках перед нами, умовно виражаючись, «обмежений склад», який інколи виявляється достатньою підставою відповідальності.

На нашу думку, в бюджетному законодавстві України має бути відображений принцип презумпції (як винуватості правопорушника, так і невинуватості). Критерієм розмежування повинен послужити характер правовідносин, регульованих БК України.

Суб'єктом бюджетного правопорушення є учасник бюджетного процесу, який наділений фінансовою правосуб'єктністю (спроможністю бути носієм прав та обов'язків, здійснювати їх та відповідати за їх реалізацію у сфері публічної фінансової діяльності [111, с. 983]). Відповідно до ч. 3 статті 19 БК України учасниками бюджетного процесу є органи, установи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями (правами та обов'язками з управління бюджетними коштами). За цими приписами до бюджетно-правової відповідальності можуть бути притягнені як юридичні особи (бюджетні установи, господарські організації тощо), так і посадові особи. Однак аналіз складів бюджетних правопорушень та судової практики дозволяє стверджувати, що суб'єктами бюджетних правопорушень визнаються лише юридичні особи.

У науці було давно обґрунтовано, що при формуванні типової моделі регульованого відношення саме суб'єктний склад і зміст відношення є визначальним. При закріпленні вказаної моделі правовідношення в правових нормах (особливо в публічно-правових галузях) одночасно відбувається рольова диференціація суб'єктів. Так, в адміністративному праві визначається коло суб'єктів, що здійснюють публічне управління (органи влади), і коло суб'єктів, що «адмініструються»; у кримінальному праві визначається коло суб'єктів, що представляють державу і що здійснюють функції кримінального переслідування, і коло суб'єктів, які можуть бути притягнуті до кримінальної відповідальності, і так далі. Очевидно, що така рольова диференціація може бути застосовна до відносин у бюджетній сфері. Спроба виявити суб'єктів, що беруть участь в бюджетних правовідносинах, це спроба визначити суб'єктів відповідальності і правопорушників в бюджетній сфері.

На рівні законодавчих норм встановлено достатньо широкий перелік суб'єктів, що беруть участь в бюджетних правовідносинах:

- це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, включаючи органи виконавчої влади, що наділені бюджетними повноваженнями;

- з іншого боку, враховуючи комплексність бюджетних правовідносин до таких учасників можна віднести розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, представників органів влади та інших учасників бюджетного процесу; податкових агентів; організації, що здійснюють банківську діяльність; органи і агенти валютного контролю, емітентів державних і місцевих емісійних цінних паперів і їх власників; страховиків, страхувальників і застрахованих у сфері обов'язкового державного страхування та ін.

У бюджетному законодавстві України немає спільних критеріїв для характеристики правосуб'єктності вказаних «дійових осіб». Щонайширший суб'єктний склад, відмінності в правовому положенні окремих суб'єктів, здатність одних і тих же суб'єктів виступати в різних бюджетних відносинах в абсолютно різних якостях («ролях») і так далі не дозволяють забезпечити єдність інституту галузевої бюджетної правосуб'єктності. Відзначимо, що класифікація суб'єктів правовідносин за ознакою їх правосуб'єктності (за правовим статусом) на спільних і спеціальних в спільній теорії права і галузевих правових науках декілька відрізняється. У спільній теорії права, характеризуючи правоздатність суб'єктів права, виділяють спільну, галузеву і спеціальну правоздатність (і статуси суб'єктів) [112, с. 394].

При цьому вказується, що спільна правоздатність є у всіх суб'єктів права. Галузева правосуб'єктність – це здатність бути суб'єктом права певної галузі права. Спеціальна правосуб'єктність – це здатність бути суб'єктом певних суспільних відносин в рамках конкретної галузі права. Спеціальна правоздатність означає, що її обсяг і зміст у різних суб'єктів істотно відрізняється. Така правоздатність необхідна для деяких правовідносин, суб'єкти яких повинні мати спеціальні знання, певний вік,

соціальний статус тощо. Спеціальний правовий статус встановлюється спеціальними законами різних галузей права (статус пенсіонера, військовослужбовця, студента, судді, депутата і так далі).

У галузевих науках, наприклад, в адміністративному праві, при дослідженні суб'єктів відповідальності вказують на загальних, спеціальних і особливих суб'єктів [113, с.250].

Загальним є будь-який суб'єкт, який досяг встановленого віку і є осудним. Спеціальний суб'єкт правової відповідальності – суб'єкт, що має окрім загальних (вік і осудність) додаткові ознаки: здійснення професійної діяльності; наявність певного спеціального статусу (посадова особа, військовослужбовець і ін.); реалізація спеціальних повноважень (управління транспортним засобом, здійснення контролю і ін.); або інші ознаки, вказані в нормі права. Як особливих суб'єктів відповідальності можна розглядати суб'єктів, які володіють ознаками, які не включені в структуру правоохоронної норми, але при цьому дані ознаки впливають на пом'якшення або обтяження покарання (стягнення) у справі про відповідне правопорушення [114, с.179].

Приведена диференціація суб'єктів права (у теорії права) і правовій відповідальності (у галузевих науках) дозволяє розділити галузевий правовий статус суб'єктів відповідальності на загальний, спеціальний і особливий.

Таким чином, галузева класифікація суб'єктів юридичної відповідальності є логічним продовженням загально правового поділу суб'єктів залежно від їх правосуб'єктності.

Оскільки в бюджетно-правовій відповідальності відсутні норми, що визначають пом'якшуючі або обтяжуючі обставини застосування заходів бюджетно-правової відповідальності, а також особливі процедури провадження у справі про бюджетне правопорушення щодо будь-яких суб'єктів, то в переліку суб'єктів бюджетно-правової відповідальності є необґрунтованим виділення групи особливих суб'єктів.

Чинне бюджетне законодавство дозволяє розділити суб'єктів бюджетного права і бюджетних правовідносин тільки на дві групи – загальний і спеціальний.

Загальним суб'єктом слід вважати розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а спеціальним – органи Державної казначейської служби України. Адже їх відповідальність ґрунтується на окремій нормі законодавства та має свою специфіку. Відповідно до статті 123 БК України органи Державної казначейської служби несуть відповідальність за:

- 1) невиконання вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;
- 2) несвоєчасність подання звітності про виконання бюджетів;
- 3) здійснення витрат з перевищенням показників, затверджених розписом бюджету;
- 4) порушення в процесі контролю за бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету та здійсненні платежів за бюджетними зобов'язаннями розпорядників бюджетних коштів відповідно до бюджетних асигнувань;
- 5) недотримання порядку казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів.

Правовий статус загальних суб'єктів – розпорядників та одержувачів бюджетних коштів закріплений у БК України та окремих законодавчих і підзаконних нормах. Відповідно до п. 47 ч. 1 статті 2 БК України розпорядник бюджетних коштів – бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, довгострокових зобов'язань за енергосервісом та здійснення витрат бюджету. За обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів (бюджетні установи в особі їх керівників, які отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень), та розпорядників коштів нижчого рівня.

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, Конституційний Суд України, Верховний Суд України, вищі спеціалізовані суди та інші органи, безпосередньо визначені Конституцією України, в особі їх керівників, а також Національна академія наук України, Національна академія аграрних наук України, Національна академія медичних наук України, Національна академія педагогічних наук України, Національна академія правових наук України, Національна академія мистецтв України, інші установи, уповноважені законом або Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у відповідній сфері, 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. Якщо згідно із законом місцевою радою не створено виконавчий орган, функції головного розпорядника коштів відповідного місцевого бюджету виконує голова такої місцевої ради (стаття 22 БК України).

Одержувач бюджетних коштів – 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 (п.38 статті 2 БК України).

Тобто суб'єктами бюджетного правопорушення є і бюджетні установи, і юридичні особи, які не мають такого правового статусу. Однак основним суб'єктом вважаються саме бюджетні установи. Відповідно до п. 12 ч. 1 статті 2 БК України бюджетні установи це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Слід погодитись із думкою Л.М. Чуприної, що бюджетним установам властиві такі загальні ознаки: бюджетні установи створюються органами державної влади та органами місцевого самоврядування або є такими самі; метою утворення та діяльності бюджетних установ є виконання завдань держави перед суспільством, що втілюється у різних функціях бюджетної установи (освіти, культури та науки, охорони здоров'я, спорту, соціального захисту тощо); наділені правами юридичної особи; утримуються за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів на основі бюджетного розпису; є розпорядниками бюджетних коштів різного рівня; є неприбутковими організаціями, що спрямовують всі свої кошти на досягнення статутних цілей; наділені виключним правом надавати адміністративні послуги; мають право надавати державні та інші види послуг, у тому числі за плату; наділені правом оперативного управління щодо майна, яке надане їм власником (як правило, органом державної влади і органом місцевого самоврядування) для здійснення своїх функцій; можуть від власного імені вступати у правовідносини, як у фінансово-правові (учасниками яких бюджетні установи, як правило, визнаються ще на етапі їх створення під час присвоєння їм статусу головних розпорядників бюджетних коштів та

розпорядників нижчого рівня), так й у правовідносини, що виникають на підставі різного виду правочинів [115, с. 61-62]. Разом з тим до змістовних ознак бюджетної установи слід віднести не лише можливість від власного імені вступати у фінансово-правові правовідносини, але й нести фінансово-правову відповідальність за порушення бюджетного законодавства як одну з основних умов надання бюджетних коштів таким установам, і як наслідок їх функціонування.

Підсумовуючи дослідження підстав фінансово-правової відповідальності за порушення бюджетного законодавства, можна зробити висновок, що такими підставами є діяння у формі бюджетних правопорушень. За своєю структурою бюджетне правопорушення є складним механізмом. Ознаки та склад бюджетного правопорушення як правові категорії власне і визначають структуру цього механізму [116, с. 123]. Загалом, бюджетне правопорушення доцільно визначити як суспільно небезпечну, протиправну, винну дію чи бездіяльність учасника бюджетного процесу, яка посягає на встановлений порядок бюджетної діяльності, та за яку законодавством передбачено фінансово-правову відповідальність.

2.2. Заходи фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення

Заходи фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення були та залишаються предметом дослідження багатьох науковців [117; 118; 119; 120; 121; 122; 123; 124; 125]. Єдиної позиції щодо змісту та особливостей їх застосування у дослідженнях не спостерігається, однак усталеною є думку, що усі заходи впливу за порушення бюджетного законодавства мають фінансово-правовий характер [32, с. 110]. Більше того, О.П. Гетьманець вважає, що саме використання фінансово-правових заходів впливу за порушення бюджетного законодавства надає всі підстави

стверджувати про наявність бюджетної відповідальності у складі фінансово-правової [99, 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.

Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства може застосовуватися учасниками бюджетного процесу, уповноваженими БК України на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Відповідно до глави 17 БК України контрольними повноваженнями у сфері бюджету наділені Верховна Рада України, комітет Верховної Ради України з питань бюджету, Рахункова палата, Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи, органи Державної казначейської служби та Державної фінансової інспекції, Верховна Рада і Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві ради та їх виконавчі органи, місцеві державні адміністрації. Крім того головні розпорядники бюджетних коштів та розпорядники нижчого рівня, які мають свою мережу розпорядників та одержувачів, здійснюють контроль щодо відповідних суб'єктів бюджетного процесу [126, 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) [32, с. 113]. Можливість за одне і теж бюджетне правопорушення 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. Позивачем –

бюджетною установою було оскаржено одночасне застосування органами Держфінінспекції 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 [127].

Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства вноситься з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства. Форма такої вимоги на законодавчому рівні не визначена. Але в окремих випадках на рівні підзаконних нормативно-правових актів вказуються загальні правила складання та направлення порушниками бюджетного законодавства таких вимог. Зокрема, якщо порушено правила цільового використання субвенції, то використовується форма вимоги про повернення використаної не за цільовим призначенням суми субвенції до відповідного бюджету, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 5 серпня 2011 року № 996 [128].

У вимозі до розпорядника бюджетних коштів обов'язково зазначається його реєстраційний (спеціальний реєстраційний) рахунок, з якого мають бути перераховані кошти, та бюджетний рахунок, на який повинні бути повернені кошти субвенції, використані не за цільовим призначенням. У вимозі до одержувача бюджетних коштів зазначається його рахунок, відкритий в органі Державної казначейської служби. Вимога підписується керівником або заступником керівника контролюючого органу [128].

Вимога до розпорядника бюджетних коштів складається у п'ятьох 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 в органі фінансового контролю, який проводив ревізію [128].

Суб'єкт правопорушення (учасник бюджетного процесу), до якого застосований цей захід впливу, зобов'язаний виконати вимогу щодо усунення виявлених порушень бюджетного законодавства в строк до тридцяти календарних днів. Перебіг строку починається з наступного дня після дня доведення до суб'єкта правопорушення рішення про попередження, прийнятого відповідним учасником бюджетного процесу, уповноваженими БК України на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Із загального правила щодо тридцяти денного строку усунення порушення існують певні винятки. Так, у випадку отримання вимоги про повернення використаної не за цільовим призначенням суми субвенції до відповідного бюджету учасник бюджетного процесу самостійно виконує вимогу в десятиденний термін після її одержання.

В перший робочий день після здійснення дій щодо усунення порушення бюджетного законодавства суб'єкт правопорушення, до якого був застосований цей захід впливу, зобов'язаний повідомити про це орган бюджетного контролю, який прийняв рішення про попередження, і надати відповідні підтверджуючі документи [128].

Таким чином, загальні умови винесення попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства вказані у БК України, а форми вимоги визначені для окремих видів порушень бюджетного законодавства. Крім того, проблемним є й питання щодо строків застосування цього заходу впливу, оскільки воно «на нормативно-правовому рівні належного регулювання не отримало» [129, с. 122-123]. Ця ситуація зумовлює необхідність деталізації процесуальних аспектів застосування цього заходу впливу та уніфікації форм вимоги про усунення порушення бюджетного законодавства.

Зупинення операцій з бюджетними коштами застосовується за вчинення 28 видів порушення бюджетного законодавства, які охоплюють більшість стадій бюджетного процесу. Так, він застосовується за порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання (стадія складання проектів бюджетів); за взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених БК України чи законом про Державний бюджет України (стадія виконання бюджету); за 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 (стадія підготовки та розгляду звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього). Такий захід впливу вважають найбільш ефективним серед інших заходів бюджетно-правової відповідальності 21 працівник органів Державної фінансової інспекції, що складає 25% опитаних працівників (додаток А).

Зупинення операцій з бюджетними коштами полягає у зупиненні будь-яких операцій зі здійснення платежів з рахунку порушника бюджетного законодавства. Зупинення операцій з бюджетними коштами можливе на строк до 30 днів у межах поточного бюджетного періоду, якщо інше не передбачено законом.

Рішення про зупинення операцій з бюджетними коштами може бути прийнято як після застосування попередження (у випадку не усунення порушення бюджетного законодавства у встановлений строк), так і одночасно із застосуванням попередження. Але при прийнятті такого рішення слід враховувати, чи може суб'єкт правопорушення усунути порушення бюджетного законодавства.

Механізм застосування процедури зупинення операцій з бюджетними коштами до розпорядників або одержувачів бюджетних коштів, яким доведено відповідні бюджетні асигнування за вчинення ними бюджетних

правопорушень, визначений Порядком зупинення операцій з бюджетними коштами, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України № 21 від 19 січня 2011 р. [130].

Зупинення операцій з бюджетними коштами застосовується у разі виявлення факту порушення вимог бюджетного законодавства, передбаченого пунктом 2 частини першої статті 117 БК України. На думку Н.Я. Якимчук, зупинення операцій з бюджетними коштами є одним з найбільш м'яких заходів бюджетно-правової відповідальності, а тому застосовується воно в разі вчинення тих бюджетних правопорушень, за які не передбачене суворіше покарання [119, с. 81-82]. Погоджуючись із характеристикою змісту зупинення операцій з бюджетними коштами, слід відзначити, що такий захід впливу може застосовуватися й паралельно з іншими заходами – зменшенням бюджетних асигнувань, призупиненням таких асигнувань, наприклад, у випадку нецільового використання бюджетних коштів.

Якщо виявлено відповідне бюджетне правопорушення складається протокол про порушення бюджетного законодавства. Якщо факт порушення вимог бюджетного законодавства зафіксовано в акті ревізії контролюючого органу, то протокол про порушення вимог бюджетного законодавства не складається. Тобто посадові особи органів Держфінінспекції, як правило, застосовують зупинення операцій з бюджетними коштами на підставі актів ревізії, а органів Державної казначейської служби та інших правозастосовних органів – протоколу про порушення бюджетного законодавства. На підставі протоколу або акта ревізії уповноважений орган приймає протягом трьох робочих днів з дня його надходження розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами за встановленою формою [130].

Під час застосування такого заходу впливу важливим є дотримання вимог щодо рахунків, за якими можливе зупинення операцій з бюджетними коштами. Порядок зупинення операцій з бюджетними коштами передбачає,

що у разі прийняття уповноваженим органом розпорядження про зупинення операцій зупиненню підлягають операції з бюджетними коштами на рахунках розпорядників або одержувачів за бюджетною програмою (кодом тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів) за якою виявлено порушення вимог бюджетного законодавства. Якщо зазначене порушення виявлено за бюджетною програмою (кодом тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів), яка відсутня у поточному бюджетному періоді, то уповноважений орган зазначає в розпорядженні про зупинення операцій бюджетну програму (код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів), згідно з якою передбачено утримання розпорядника. При цьому зупиненню підлягають будь-які операції, за винятком:

- сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- виконання рішень органів, яким відповідно до закону надано право стягнення коштів;
- здійснення захищених видатків [130].

Недотримання цих нормативних приписів вважається однією з підстав визнання розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами протиправним. В ухвалі Вищого адміністративного суду України від 30 жовтня 2014 року у справі К/9991/25169/12 відзначено, що відповідач оскаржуваним розпорядженням зупинив операції з бюджетними коштами за реєстраційними рахунками № 35216001001707, № 35226002001707 за кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету 1001050 «Забезпечення захисту прав і свобод громадян, суспільства і держави від протиправних посягань, охорона громадського порядку та проведення досліджень (експертиз) експертною службою МВСУ», по яких не виявлено бюджетного правопорушення. З огляду на наведені правові положення та встановлені обставини справи, колегія суддів вважає вірними висновки судів першої та апеляційної інстанцій про задоволення позовних

вимог та протиправність винесених вимоги та розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами [131].

Розпорядження про зупинення операцій складається у чотирьох примірниках (у разі, коли його прийнято органом Державної казначейської служби, – у трьох), кожний з яких підписується керівником (заступником керівника) уповноваженого органу, скріплюється печаткою та реєструється в установленому порядку. Розпорядження про зупинення операцій надсилається 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 або одержувача, що порушив вимоги бюджетного законодавства;

- розпорядника або одержувача, що порушив вимоги бюджетного законодавства;

- відповідного розпорядника бюджетних коштів вищого рівня або фінансового органу (у разі зупинення операцій з коштами місцевого бюджету) [130].

Один примірник такого розпорядження залишається в уповноваженому органі. Орган Державної казначейської служби реєструє в установленому порядку розпорядження про зупинення операцій у день його надходження.

Такий захід впливу виконується органами Державної казначейської служби. 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. Платіжні доручення, подані розпорядником або одержувачем для здійснення платежів з рахунків, на яких зупинені операції з бюджетними коштами, повертаються після надходження розпорядження про зупинення операцій органом Державної

казначейської служби розпорядникові або одержувачу без виконання разом з попередженням про неналежне виконання вимог бюджетного законодавства [130]. Однак, незалежно від того, чи зупинено операції з бюджетними коштами, реєстрація бюджетних зобов'язань розпорядників або одержувачів проводиться в установленому законодавством порядку. Наслідком застосування зупинення операції з бюджетними коштами є тимчасове обмеження грошового характеру. Застосування цього заходу впливу має на меті, як і 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 [121, с.52].

Підставою для відновлення операцій на рахунках розпорядників або одержувачів є: прийняття уповноваженим органом розпорядження про відновлення операцій з бюджетними коштами за встановленою формою; закінчення строку, зазначеного в розпорядженні про зупинення операцій або встановленого частиною другою статті 120 БК України.

У разі коли операції відновлюються до закінчення строку, зазначеного в розпорядженні про зупинення операцій, розпорядження про відновлення операцій приймає орган, який прийняв розпорядження про зупинення операцій, і подає його відповідному органу Державної казначейської служби. Після закінчення строку, зазначеного у розпорядженні про зупинення операцій або встановленого частиною другою статті 120 БК України, операції з бюджетними коштами відновлюються органам Державної казначейської служби без оформлення розпорядження про відновлення операцій. Розпорядження про відновлення операцій приймається на підставі доповідної записки, складеної посадовою особою уповноваженого органу, або інформації про усунення порушення вимог бюджетного законодавства. Орган Державної казначейської служби надсилає не пізніше наступного робочого дня після відновлення операцій з

бюджетними коштами органів, який прийняв розпорядження про відновлення операцій, рекомендованим листом з повідомленням про вручення або подає особисто під розписку уповноваженій особі корінець такого розпорядження [130].

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 або одержувачів у разі неусунення або вчинення зазначених порушень у подальшому [130].

Розпорядження про зупинення операцій може бути оскаржене в порядку, визначеному БК України. Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів у багатьох випадках використовують це право. У Єдиному державному реєстрі судових рішень лише за жовтень–листопад 2015 року зареєстровано 19 судових рішень, в яких розглядалися питання оскарження застосування зупинення операцій з бюджетними коштами. Так, Вищий адміністративний суд України 26 листопада 2015 року розглянув в порядку письмового провадження касаційну скаргу Державної фінансової інспекції в Харківській області на постанову Харківського окружного адміністративного суду 26 серпня 2014 року та ухвалу Харківського апеляційного адміністративного суду від 27 листопада 2014 року у справі за позовом Департаменту капітального будівництва Харківської обласної державної адміністрації до Державної фінансової інспекції в Харківській області про визнання протиправним та скасування розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами [132], Одеський апеляційний адміністративний суд 8 жовтня 2015 року розглянув апеляційну скаргу Херсонського прикордонного загону (військова частина 2161) Державної прикордонної служби України на постанову Херсонського окружного адміністративного суду від 26 травня 2015 року у справі за адміністративним позовом Херсонського прикордонного загону (військова частина 2161) Державної прикордонної служби України до Головного

управління Державної казначейської служби України у Херсонській області про скасування протоколу про порушення бюджетного законодавства від 02.04.2015 року, розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами №1 від 03.04.2015 року та №2 від 05.05.2015 року та зобов'язання вчинити певні дії [133] тощо.

Призупинення бюджетних асигнувань на відміну від попереднього заходу впливу – зупинення операцій з бюджетними коштами, застосовується за значно меншу кількість бюджетних правопорушень. Відповідно до п. 3 ч. 1 статті 117 БК України призупинення бюджетних асигнувань застосовується за такі порушення бюджетного законодавства:

1) взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених БК чи законом про Державний бюджет України;

2) 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;

3) 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;

4) нецільове використання бюджетних коштів;

5) 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);

6) надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог БК України або встановлених умов кредитування бюджету;

7) здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч БК України;

8) здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до БК України мають проводитися з іншого бюджету;

9) 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;

10) здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч БК України чи закону про Державний бюджет України.

Цей перелік не вважається вичерпним, оскільки призупинення може застосовуватися й на підставі п. 40 ч. 1 статті 116 БК України – за інші порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу. У зв'язку з цим серед науковців обґрунтовано висловлюються думки щодо необхідності визначити вичерпний перелік правопорушень, за вчинення яких можливе застосування призупинення бюджетних асигнувань [134, с. 200].

Зміст цього заходу впливу полягає у припиненні повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису), тобто наслідком застосування призупинення бюджетних асигнувань є тимчасове обмеження грошового характеру [134, с. 198]. При цьому на відміну від класичних фінансових санкцій застосування цього заходу впливу призводить до того, що грошові кошти замість перерахування з рахунку правопорушника до бюджету, не виділяються з бюджету [121, с. 52].

Порядок призупинення бюджетних асигнувань затверджений наказом Міністерства фінансів України від 15.05.2002 р. № 319 [135]. У разі виявлення бюджетного правопорушення та наявності підстав для

призупинення бюджетних асигнувань протокол про бюджетне правопорушення або акт ревізії разом з пропозиціями щодо призупинення бюджетних асигнувань необхідно подати до Міністерства фінансів України, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, відповідного фінансового органу, залежно від рівня бюджету, стосовно коштів якого допущене порушення. Пропозиції щодо призупинення бюджетних асигнувань, які підписує керівник органу, що встановив порушення бюджетного законодавства, або особа, що його заміщає, повинні містити назву відповідної бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) або коду тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, за якими пропонується призупинити бюджетні асигнування. Разом з пропозиціями необхідно подати копію плану асигнувань розпорядника бюджетних коштів, яким вчинено бюджетне правопорушення, та копії довідок про внесення змін до нього.

Рішення про призупинення бюджетних асигнувань, яке приймає Міністр фінансів України, Міністр фінансів Автономної Республіки Крим, керівник місцевого фінансового органу на підставі протоколу про бюджетне правопорушення або акту ревізії та доданих до нього документів оформляється у вигляді розпорядження про призупинення бюджетних асигнувань [135].

Рішення про призупинення бюджетних асигнувань складається у п'яти примірниках – один оригінал і чотири копії. Оригінал розпорядження про призупинення бюджетних асигнувань залишається в органі, який прийняв рішення, для внесення змін до помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету. Одна копія розпорядження про призупинення бюджетних асигнувань передається Державній казначейській службі України разом з довідкою про внесення змін до помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету. Друга копія розпорядження про призупинення бюджетних асигнувань передається розпорядникові чи

одержувачу бюджетних коштів, яким вчинено бюджетне правопорушення. Третя копія розпорядження про призупинення бюджетних асигнувань передається головному розпорядникові бюджетних коштів, до сфери управління якого належить розпорядник чи одержувач бюджетних коштів. Четверта копія розпорядження про призупинення бюджетних асигнувань протягом п'яти робочих днів надсилається органі, за поданням якого його прийнято [135].

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.

Бюджетні асигнування призупиняються з 1-го числа місяця, наступного за датою прийняття розпорядження про призупинення бюджетних асигнувань. Оскільки такий захід характеризується як тимчасовий, то асигнування призупиняються на термін від одного місяця до трьох у межах поточного бюджетного періоду в обсязі, що дорівнює 50 відсоткам асигнувань, затверджених у плані асигнувань розпорядника бюджетних коштів за скороченою економічною класифікацією видатків та класифікацією кредитування бюджету на цей період, за винятком асигнувань, передбачених за захищеними видатками, визначеними БК України [135].

Дії суб'єкта публічної адміністрації, який прийняв відповідне рішення та органів Державної казначейської служби складають механізм реалізації цього заходу впливу. Зокрема, призупинення бюджетних асигнувань є підставою для відмови у реєстрації зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Однак зазначений механізм не охоплює зупинення операцій з бюджетними коштами, тому платіжні доручення, що надійшли до органу Державної казначейської служби після отримання

рішення про призупинення бюджетних асигнувань підлягають виконанню [134, с. 198].

Процедури прийняття рішення про застосування цього заходу впливу та його виконання характеризуються певною складністю і тривалістю. Тому обґрунтованою видається думка А.М. Касьяненка, що така процедура застосування призупинення бюджетних асигнувань має негативний вплив і для порушника, і для уповноваженого органу, розтягуючи у часі процес притягнення до фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства та створюючи більше можливостей для недобросовісного порушника уникнути відповідальності, використовуючи формальні підстави [32, с. 120].

Розпорядник чи одержувач бюджетних коштів, якому призупинені бюджетні асигнування, в установлені у розпорядженні про призупинення бюджетних асигнувань терміни подає інформацію відповідному органу про усунення бюджетного правопорушення та копії документів, що її підтверджують [135].

За результатами аналізу отриманої інформації про усунення порушення бюджетного законодавства та підтвердних документів Міністр фінансів України, Міністр фінансів Автономної Республіки Крим, керівник місцевого фінансового органу, який прийняв рішення про призупинення бюджетних асигнувань, приймає рішення про відновлення дії бюджетних асигнувань [135].

Рішення про відновлення дії бюджетних асигнувань оформляється наказом Міністерства фінансів України або розпорядженням про відновлення дії бюджетних асигнувань Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевого фінансового органу.

Рішення про відновлення дії бюджетних асигнувань є підставою для внесення з 1-го числа місяця, наступного за датою його прийняття, змін до помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету (плану

асигнувань із загального фонду бюджету відповідного розпорядника бюджетних коштів) та наступного взяття зобов'язань.

У разі невжиття заходів щодо усунення порушення бюджетного законодавства розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів у терміни, встановлені у рішенні про призупинення бюджетних асигнувань, керівник органу, що прийняв таке рішення, має право на повторне застосування призупинення бюджетних асигнувань до того ж розпорядника чи одержувача бюджетних коштів [135].

Зменшення бюджетних асигнувань застосовується за такі порушення бюджетного законодавства:

1) нецільове використання бюджетних коштів (щодо розпорядників бюджетних коштів);

2) 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;

3) здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч БК України чи закону про Державний бюджет України.

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.

Не допускається зменшення бюджетних асигнувань за раніше виявлені (в тому числі іншим органом, уповноваженим здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства) і усунені порушення бюджетного законодавства. Показовою є адміністративна справа № 821/637/15-а, розглянута Херсонським окружним адміністративним судом за позовом Державної фінансової інспекції в Херсонській області до

Херсонської обласної фітосанітарної лабораторії 19 серпня 2015 року. Суд відзначив, що згідно наявних у матеріалах справи доказів – листа від 24.10.2014р. №01-23/203 на адресу Державної ветеринарної та фітосанітарної служби України як головного розпорядника бюджетних коштів, Довідки про зміни до річного розпису бюджету Херсонської обласної фітосанітарної лабораторії на 2014 рік по КЕКВ 2273 «Оплата електроенергії» пункт вимоги про зменшення бюджетних асигнувань виконаний у спосіб, який в ній же і зазначений. Тобто у передбаченому законодавством порядку зменшено відповідачу бюджетні асигнування в сумі 900,00 грн. за КПКВ 2802030 «Організація і регулювання діяльності установ в системі Державної ветеринарної та фітосанітарної служби України» за КЕКВ 2273, позовні вимоги про зобов'язання відповідача виконати п.3 листа-вимоги є необґрунтованими і не підлягають задоволенню[136]. Таким чином, суд констатував недопустимість повторно застосувати захід впливу за вже усунуті порушення бюджетного законодавства.

Для застосування цього заходи впливу як у випадку нецільового використання коштів, так і в інших випадках, слід використовувати норми затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17 березня 2011 р. №255 «Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів» [137].

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. Такий протокол або акт складається органом, уповноваженим здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства.

Рішення про зменшення бюджетних асигнувань головному розпоряднику коштів державного бюджету приймає Міністр фінансів, головному розпоряднику коштів місцевого бюджету – керівник місцевого

фінансового органу, розпоряднику бюджетних коштів нижчого рівня – головний розпорядник коштів відповідного бюджету [137].

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 Мінфіну (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 [137].

Разом з копією акта ревізії контролюючим органом подається довідка про порушення бюджетного законодавства, що складається у порядку, визначеному Мінфіном.

Одночасно з поданням зазначених документів керівник контролюючого органу приймає в установленому законодавством порядку рішення про зупинення операцій з бюджетними коштами розпорядника бюджетних коштів, який вчинив порушення бюджетного законодавства.

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 [137].

Виконання рішення про 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) 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. У разі необхідності зменшення бюджетних призначень здійснюється шляхом внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) у встановленому порядку [137].

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.

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 (кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів) [137].

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.

Недостатність невикористаних бюджетних асигнувань у поточному році за бюджетними програмами (кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів) 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 [137].

Рішення про зменшення бюджетних асигнувань доводиться до відома Державної казначейської служби, його територіального органу, який здійснює обслуговування розпорядника бюджетних коштів, та до 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 [137].

Повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету як захід впливу передбачений за вчинення лише одного бюджетного правопорушення, а саме за нецільове використання бюджетних коштів (щодо субвенцій та коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів).

Постановою Кабінету Міністрів України від 22 грудня 2010 р. № 1163 затверджений «Порядок повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання» [138].

Факт нецільового використання субвенції встановлюється в процесі проведення ревізії (перевірки) виконання бюджетів уповноваженим державним органом, що здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства, і оформляється актом ревізії або довідкою про перевірку. Форма Довідки про встановлені факти нецільового використання субвенцій,

а також форма Вимоги про повернення використаної не за цільовим призначенням суми субвенції до відповідного бюджету затверджені наказом Міністерства фінансів України від 5 серпня 2011 р. № 996 «Про затвердження форм вимог до розпорядника та одержувача бюджетних коштів та форми інформації про встановлені факти нецільового використання субвенції» [128].

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.

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) контролюючий орган складає вимогу 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 [138].

Вимога підписується керівником або заступником керівника органу бюджетного контролю. А 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.

Розпорядник бюджетних коштів, який допустив нецільове використання субвенції, самостійно виконує вимогу протягом 10 робочих днів після її надходження. У разі коли таке 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.

Протягом одного робочого дня після виконання вимоги розпорядник бюджетних коштів інформує контролюючий орган, який надіслав йому вимогу, про її виконання та подає копію документа, який підтверджує перерахування до відповідного бюджету сум субвенції, використаних не за цільовим призначенням.

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.

Контролюючі органи, крім Рахункової палати, щокварталу до 15 числа місяця, що настає за звітним періодом, подають Мінфіну за результатами проведених ревізій інформацію про встановлені факти нецільового використання субвенцій за формою, затвердженою Мінфіном [138].

Нормативно-правові акти містять певні процесуальні особливості застосування до одержувача повернення бюджетних коштів як заходу впливу за порушення бюджетного законодавства. Так, вимога до одержувача бюджетних коштів складається у п'ятьох примірниках: перший – надсилається нарочним або рекомендованим листом одержувачу бюджетних коштів, який допустив нецільове використання бюджетних коштів; другий – розпоряднику бюджетних коштів, через якого такі кошти

надавалися одержувачу; третій – органу Державної казначейської служби, який обслуговує одержувача бюджетних коштів; четвертий – Мінфіну (місцевому фінансовому органу); п'ятий – залишається у контролюючого органу.

Протягом 10 робочих днів після надходження вимоги одержувач бюджетних коштів:

- перераховує зазначену в ній суму за рахунок власних (небюджетних) коштів у дохід загального фонду відповідного бюджету за кодом бюджетної класифікації доходів «Інші надходження»;

- інформує про виконання вимоги контролюючий орган, який надіслав йому вимогу, та розпорядника бюджетних коштів, до мережі якого включений (або включався у попередньому бюджетному періоді) одержувач бюджетних коштів, протягом одного робочого дня з дати перерахування коштів з поданням їм засвідчених в установленому порядку копій документів, які підтверджують таке перерахування.

У разі невиконання одержувачем бюджетних коштів вимоги контролюючий орган звертається в установленому порядку до суду щодо стягнення з одержувача бюджетних коштів у дохід відповідного бюджету коштів у сумі, яка була використана ним не за цільовим призначенням. Разом із зверненням до суду подаються засвідчені в установленому порядку копії вимоги та витягу з акта ревізії [138].

Найбільш поширеними заходами впливу за порушення бюджетного законодавства, процедура застосування яких отримала підзаконне нормативно-правове регулювання, є зупинення операцій з бюджетними коштами, призупинення бюджетних асигнувань, зменшення таких асигнувань і повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету. Кожен із цих заходів має свої особливості, зумовлені, передусім, метою застосування. Так, основною метою застосування зупинення операцій з бюджетними коштами та призупинення бюджетних асигнувань вважається припинення правопорушення, примушення порушника бюджетного

законодавства усунути відповідні порушення та не допускати їх у майбутньому. Відшкодування ж шкоди, заподіяної державному чи місцевим бюджетам нецільовим використанням коштів, здійснюється шляхом зменшення бюджетних асигнувань чи повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету [139, с. 123].

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 супинення 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 супинення 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 з БК України та законом про Державний бюджет України в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу 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, міський (міста республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення), районний у містах Києві та Севастополі бюджети звернутися до суду з одночасним клопотанням про невідкладне зупинення дії рішення про відповідний місцевий бюджет до закінчення судового розгляду справи. Районні державні адміністрації, виконавчі органи міських (міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення) та районних у містах 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, виконавчим органам міських рад.

У разі порушення вимог щодо складання бюджету згідно з БК України, законом про Державний бюджет України чи рішенням районної, міської (міста республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення) ради про бюджет в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, голові районної державної адміністрації, голові виконавчого органу міської (міста республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення) ради надається право протягом місяця з дня набрання чинності рішенням про міський (міст районного значення), сільський, селищний та районний у місті бюджети звернутися до суду з одночасним клопотанням про невідкладне зупинення дії рішення про відповідний місцевий бюджет до закінчення судового розгляду справи. Виконавчі органи міських міст районного значення, сільської, селищної, районної у місті рад наступного дня після підписання керівником рішення про відповідний бюджет або внесення до нього змін надсилають його районній державній адміністрації чи виконавчому органу

міської (міста республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення) ради.

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 часто призводить до зупинення рішення про відповідний місцевий бюджет [139, с. 123].

За своєю суттю такий захід впливу схожий на один із заходів забезпечення адміністративного позову, передбачений ч. 3 статті 117 Кодексу адміністративного судочинства України [140] – зупинення дії рішення суб'єкта владних повноважень. 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 [27, с. 160]. Таким чином, зупинення дії рішення про місцевий бюджет як захід впливу виконує, передусім, забезпечувальну функцію фінансово-правової відповідальності.

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.

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) [141].

Цей Порядок визначає механізм передбаченого законом безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів, витрачених на здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до БК України мають проводитися з іншого бюджету, крім випадків, коли такі видатки здійснюються за рішенням відповідної місцевої ради за рахунок вільного залишку бюджетних коштів або перевиконання дохідної частини загального фонду місцевого бюджету за умови відсутності заборгованості такого бюджету за захищеними статтями видатків протягом року на будь-яку дату.

Відповідно до цього порядку у разі встановлення посадовими особами державних органів, уповноважених на проведення ревізії (перевірки), факту здійснення видатків з місцевих бюджетів, які повинні були провадитися з іншого бюджету, складається акт ревізії або протокол про бюджетне правопорушення.

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

- стягнення коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету;
- зменшення обсягу трансфертів (дотації вирівнювання) місцевим бюджетам на відповідну суму[141].

Один примірник акта ревізії або протоколу про порушення бюджетного законодавства та висновок щодо необхідності застосування безспірного вилучення коштів з місцевого бюджету передаються Мінфіну за формою та у порядку ним встановленому [141].

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. Стягнення коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету здійснюється органами Державної казначейської служби з відповідних рахунків для обліку коштів загального фонду місцевих бюджетів [141].

Застосування кожного із цих заходів впливу має свої особливості, але правомірність будь-якого із них може бути оскаржено до адміністративного суду. Стаття 124 БК України передбачає, що рішення про застосування заходу впливу може бути оскаржено протягом 10 днів з дня його винесення, якщо інше не передбачено законом. Як правило, підставами для оскарження рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства є недотримання працівниками контролюючих суб'єктів окремих законодавчих і підзаконних приписів, що визначають порядок проведення ревізій чи інших заходів фінансового контролю, а також відсутність самих бюджетних правопорушень.

Проаналізовані заходи бюджетно-правової відповідальності характеризуються тим, що БК України визначає лише основну їх суть (і то не усіх), а процедура застосування вказується у підзаконних нормативно-правових актах. Така ситуація не сприяє однаковому застосуванню правових норм різними суб'єктами правозастосування та зумовлює численні випадки оскарження рішення про притягнення до бюджетно-правової відповідальності. Зазначене стосується й строків у бюджетно-деліктних відносинах. Однією з проблем застосування заходів фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення є недостатня визначеність та уніфікованість строків. Відсутність нормативного припису щодо чіткого строку притягнення до бюджетно-правової відповідальності зумовлює правозастосовні помилки органів бюджетного контролю, і, як

наслідок, скасування їх рішень адміністративними судами з констатацією, що «оскаржувані розпорядження винесені поза межами бюджетного періоду, що є порушенням ст.120 Бюджетного кодексу України» [142].

Тому з метою належного встановлення умов бюджетно-правової відповідальності є потреба за допомогою законодавчих норм встановити строк давності, в межах якого можливе накладення заходу фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення, а також процесуальні строки притягнення до такої відповідальності. Для цього у БК України слід зазначити, що не допускається застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства після спливу 3 років з моменту вчинення порушення бюджетного законодавства, а також після спливу 1 року з моменту виявлення порушення бюджетного законодавства. Саме такі строки зумовлені тим, що після спливу 3 років з моменту вчинення бюджетного правопорушення ефективність заходів впливу, які мають здебільшого оперативний та забезпечувальний характер значно зменшується; також зменшується профілактичний вплив фінансово-правової відповідальності. Крім того, посадову особу, з вини якої вчинено порушення бюджетного законодавства також неможливо притягнути до адміністративної відповідальності в силу приписів статті 38 КУпАП. Доцільність не застосовувати заходи впливу після спливу 1 року з моменту виявлення порушення бюджетного законодавства зумовлена особливостями законодавчих приписів, відповідно до яких застосування зупинення операцій з бюджетними коштами, призупинення та зменшення бюджетних асигнувань можливе у межах поточного бюджетного періоду (тобто періоду, в якому виявлено порушення), аналіз інших заходів впливу також свідчить про їх застосування, як правило, протягом бюджетного періоду.

2.3. Адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства

Бюджетно-правові відносини охороняються не лише нормами фінансового права, але й нормами інших галузей, передусім, адміністративного права. Виняткова роль адміністративно-правового інструментарію пояснюється тим, що саме у нормах КУпАП передбачено переважаючу більшість діянь, які відповідно до фінансового законодавства визнаються бюджетними правопорушеннями. У наукових дослідженнях справедливо відзначають, що перелік порушень, наведений у КУпАП базується на статті 116 БК України [143, с. 144] та охоплюються диспозиціями норм п.п. 1, 9-16, 20, 22-30, 37, 38 цієї статті БК України [144, с. 21]. Проте кожна із галузей права має свій категорійний апарат та практику його застосування. На нашу думку, поняття «бюджетне правопорушення» доцільно використовувати лише в межах фінансово-правових відносин та позначати ним делікт, за вчинення якого настає бюджетно-правова (фінансово-правова) відповідальність у вигляді застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (стаття 117 БК України). А щодо дослідження адміністративної відповідальності за проступки у бюджетній сфері обґрунтованим видається використання законодавчо закріпленого поняття – порушення бюджетного законодавства (як це передбачено у статті 164-12 КУпАП). Це сприятиме розмежуванню схожих правових явищ та допомагатиме більш чітко охарактеризувати зазначені делікти.

Важливим є визначити підстави адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства. У наукових дослідженнях пропонувалося 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 здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг

за державні кошти» (здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти без застосування визначених законом процедур; застосування процедур закупівлі з порушенням законодавства про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти, в тому числі оформлення документації конкурсних торгів (кваліфікаційної документації) з порушенням законодавства про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти 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 розтрата); 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 встановленого 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) [145, с. 85-88].

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 адміністративні правопорушення, передбачені 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.

Сутнісні характеристики особливостей застосування заходів адміністративної відповідальності доцільно розкривати через аналіз складу відповідного адміністративного проступку. Склад адміністративного правопорушення – це сукупність установлених законом об'єктивних і суб'єктивних ознак, які характеризують діяння як адміністративне правопорушення. Загальноприйнято до складу адміністративного правопорушення відносити ознаки, притаманні об'єкту, об'єктивній і суб'єктивній сторонам та суб'єкту правопорушення.

Об'єктом адміністративного порушення вважаються суспільні відносини, які можуть регулюватись різними галузями права, але охороняються за допомогою застосування заходів адміністративної відповідальності. До внесення змін у 2010 році до статті 164-12 КУпАП у наукових дослідженнях відзначали, що аналіз диспозиції статті 164-12 КУпАП «Порушення законодавства про бюджетну систему України» (використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або недотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами) дозволяє стверджувати, що адміністративно-правовій охороні підлягають лише суспільні відносини, які виникають на стадії виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів. Питання забезпечення фінансової дисципліни та законності 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 такі ж актуальні, як і питання протидії незаконному використанню бюджетних коштів на стадії виконання бюджету [57, с. 17].

Чинна редакція статті 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства» передбачає адміністративну відповідальність за правопорушення, що вчиняються під час усіх стадій бюджетного процесу.

Тому об'єктом цього правопорушення слід визнати суспільні відносини, що виникають у зв'язку з діяльністю, пов'язаною із складанням, розглядом, затвердженням бюджетів, їх виконанням і контролем за їх виконанням, розглядом звітів про виконання бюджетів, що складають бюджетну систему України.

Зовнішній прояв протиправної поведінки, внаслідок якої здійснюється посягання на об'єкт адміністративно-правової охорони вважають об'єктивною стороною адміністративного правопорушення. До елементів об'єктивної сторони традиційно відносять протиправне діяння (дія або бездіяльність), наслідки такого діяння (заподіяна шкода); причинно-наслідковий зв'язок між діянням та шкодою. Об'єктивна сторона адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП виявляється у таких порушеннях бюджетного законодавства України:

1) включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань (ч.1 ст.164-12 КУпАП);

2) 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 (ч.1 ст.164-12 КУпАП);

3) 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 (ч.1 ст.164-12 КУпАП);

4) 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 (ч.1 ст.164-12 КУпАП);

5) взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України на відповідний рік (ч.3 ст.164-12 КУпАП);

6) 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 (ч.3 ст.164-12 КУпАП);

7) зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунка (за винятком коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном), а також акумулювання їх на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету (ч.3 ст.164-12 КУпАП);

8) 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 (ч.3 ст.164-12 КУпАП);

9) здійснення державних (місцевих) запозичень, надання державних (місцевих) гарантій з порушенням вимог Бюджетного кодексу України (ч.3 ст.164-12 КУпАП);

10) прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій (ч.3 ст.164-12 КУпАП);

11) розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог Бюджетного кодексу України (ч.3 ст.164-12 КУпАП);

12) створення позабюджетних фондів, порушення вимог Бюджетного кодексу України щодо відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів (ч.3 ст.164-12 КУпАП);

13) надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог Бюджетного кодексу України та/або встановлених умов кредитування бюджету (ч.3 ст.164-12 КУпАП);

14) здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч Бюджетному кодексу України (ч.3 ст.164-12 КУпАП);

15) порушення вимог Бюджетного кодексу України щодо виділення коштів з резервного фонду бюджету (ч.3 ст.164-12 КУпАП);

16) здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до Бюджетного кодексу України мають проводитися з іншого бюджету (ч.5 ст.164-12 КУпАП);

17) 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 (ч.5 ст.164-12 КУпАП);

18) видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону (ч.5 ст.164-12 КУпАП);

19) здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік (ч.5 ст.164-12 КУпАП).

Як бачимо, більшість складів за конструкцією об'єктивної сторони є формальними, що зумовлює можливість розглядати шкідливі наслідки та причинний зв'язок як необов'язкові ознаки щодо цієї групи складів. Разом з тим суспільна шкідливість – це своєрідна риса адміністративного правопорушення, яка відмежовує правомірне діяння від протиправного. Всі нормативно-правові акти, особливо в сфері бюджету, встановлюють, регулюють поведінку суб'єктів правовідносин для задоволення суспільних

потреб. Суспільно-шкідливі правопорушення в бюджетній сфері дезорганізують нормальний ритм життєдіяльності суспільства, спрямовані проти існуючих суспільних відносин, вносять у них елементи соціальної напруженості, можуть привести до фінансової кризи [144, с. 24].

Лише два склади адміністративного правопорушення – включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань (ч. 1 ст. 164-12 КУпАП) та прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій (ч. 3 ст. 164-12 КУпАП) можливо визначити як матеріальні, тобто такими, в яких шкідливі наслідки є обов'язковими. Щодо першого випадку цікавими є міркування А.О. Соколова про те, що об'єктивна сторона цього складу проступку полягає в діянні (включення недостовірних даних до бюджетних запитів), суспільно небезпечних наслідках (затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань) і причинному зв'язку між ними. При цьому, якщо діяння вчиняється на першій стадії бюджетного процесу – підготовці проекту, то суспільно-небезпечні наслідки можуть наступити на стадіях прийняття державного бюджету та виконання. Також, необхідно звернути увагу на те, що бюджетні асигнування залежать від бюджетних призначень, а тому затвердження необґрунтованих бюджетних призначень автоматично тягне за собою і затвердження необґрунтованих бюджетних асигнувань, таким чином прямий причинний зв'язок з діянням існує лише у першого суспільно-небезпечного наслідку, тобто затвердження необґрунтованих бюджетних призначень [144, с. 22-23].

До адміністративної відповідальності за такі порушення бюджетного законодавства можуть бути притягнені лише фізичні особи, які будуть визнані суб'єктом відповідного адміністративного правопорушення. На думку В.К. Колпакова, аналіз відповідних статей КУпАП дозволяє зробити

висновок, що суб'єктом адміністративного проступку є осудна особа, яка досягла певного віку і вчинила описаний у законі склад адміністративного проступку. Таким чином, суб'єктом адміністративного правопорушення є той, хто його вчинив [146, с. 265]. Аналіз змісту та структури чинного Кодексу України про адміністративні правопорушення, який був прийнятий ще у 1984 році, дозволяє стверджувати, що основним суб'єктом правопорушення є фізична особа. Про це, зокрема, свідчать його ознаки, закріплені нормативно. Так, стаття 12 встановлює вік, після досягнення якого настає адміністративна відповідальність (16 років); стаття 20 передбачає як обов'язкову ознаку суб'єкта його осудність; стаття 33 вимагає при накладенні стягнення враховувати особу правопорушника; стаття 256 вимагає, щоб у протоколі про адміністративне правопорушення в обов'язковому порядку були відомості про особу правопорушника, а також вказується на обов'язок правопорушника підписати протокол; стаття 268 закріплює за тим, хто вчинив проступок, право виступати рідною мовою тощо [147, с. 245]. Однак Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення регулювання відносин у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху» від 14 липня 2015 року [148] КУпАП було доповнено низкою статей, серед яких і стаття 14-2 «Відповідальність за адміністративні правопорушення у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху, зафіксовані в автоматичному режимі». Відповідно до ч. 1 цієї статті за такі адміністративні правопорушення відповідальність несуть також і юридичні особи, за якими зареєстровано транспортний засіб. Неможливістю при притягненні юридичної особи до адміністративної відповідальності враховувати низку загальних правил накладення стягнень (характер вчиненого правопорушення, особа порушника, ступінь його вини, майновий стан, обставини, що пом'якшують і обтяжують відповідальність) пояснюються зміни, внесені до статті 33 КУпАП, відповідно до яких такі обставини у випадку накладення стягнення за правопорушення у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху (у тому

числі зафіксованому в автоматичному режимі) не враховуються. Визнання юридичної особи суб'єктом адміністративного правопорушення має концептуальне значення і в подальшому може бути використано для уніфікації адміністративного та бюджетно-деліктного законодавства. Проте сучасний стан законодавства про адміністративну відповідальність дає однозначну відповідь про суб'єкт адміністративно-карного діяння у бюджетній сфері – фізична особа.

Визнання суб'єктом адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП фізичної особи пов'язано з принципом персоніфікації та особистої відповідальності цієї особи за вчинене нею правопорушення. Це пояснюється необхідністю з'ясування особливості правопорушника, а при призначенні покарання – врахування суб'єктивних чинників, що пом'якшують чи обтяжують його вину. Персональний підхід до виявлення особливостей кожного суб'єкта правопорушення дозволяє цілеспрямовано проводити профілактичну роботу, а також призначати індивідуальне покарання кожному із учасників, особливо групових правопорушень [143].

Суб'єктів адміністративного правопорушення прийнято поділяти на загальні та спеціальні. Спеціальні суб'єкти крім необхідних для загального суб'єкта ознак (вік, осудність тощо) характеризуються спеціальними ознаками, що вказують на особливості їх правового становища. Посадові особи вважаються спеціальними суб'єктами адміністративного правопорушення. Відповідно як спеціальні суб'єкти посадові особи розпорядників та одержувачів бюджетних коштів несуть адміністративну відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Розпорядники (бюджетні установи) та одержувачі (громадські чи інші організації, суб'єкти господарювання, які не мають статусу бюджетної установи) як юридичні особи у бюджетних правовідносинах діють через представників – посадових осіб, наділених повноваженнями або на підставі нормативних актів, або на підставі правочинів. Для визнання певної

фізичної особи суб'єктом адміністративного правопорушення за статтею 164-12 КУпАП необхідно враховувати законодавчі дефініції «посадова особа» [149, с. 304]. Закон України «Про державну службу» від 10 грудня 2015 року (вступає в дію 1 травня 2016 року) [150] оперує визначеннями державний службовець та посада державної служби. Так, державний службовець – це громадянин України, який займає посаду державної служби в органі державної влади, іншому державному органі, його апараті (секретаріаті), одержує заробітну плату за рахунок коштів державного бюджету та здійснює встановлені для цієї посади повноваження, безпосередньо пов'язані з виконанням завдань і функцій такого державного органу, а також дотримується принципів державної служби. А посада державної служби – визначена структурою і штатним розписом первинна структурна одиниця державного органу з установленими відповідно до законодавства посадовими обов'язками у межах повноважень. На відміну від законодавства про державну службу Закон України «Про службу в органах місцевого самоврядування» (стаття 2) таку дефініцію містить. Так, 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. У п. 2 Постанови Пленуму Верховного Суду України «Про судову практику у справах про хабарництво» від 26.04.2002 р. № 5 роз'яснено, що до представників влади належать, зокрема, працівники державних органів та їх апарату, які наділені правом у межах своєї компетенції ставити вимоги, а також приймати рішення, обов'язкові для виконання юридичними і фізичними особами незалежно від їх відомчої належності чи підлеглості [151].

Загалом у практиці розгляду справ про адміністративні правопорушення на підставі цих законодавчих норм та актів роз'яснення законодавства, наданих Верховним судом України чи вищими

спеціалізованими судами, віднесення особи до посадової здійснюється залежно чи вона виконує організаційно-розпорядчі та консультативно-дорадчі функції, чи такі функції не виконує.

Обов'язковою ознакою посадової особи як суб'єкта адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства є «наявність повноважень щодо розпорядження в адміністративному порядку грошовими ресурсами» [152, с. 21]. Такій ознаці відповідають особи, яким згідно законодавства чи установчих документів надано право розпорядження рахунками і підписання платіжних, розрахункових та інших розпорядчих документів. Відповідно до п. 11.3 та п. 11.9 Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами [153] органи Державної казначейської служби здійснюють платежі на підставі платіжних доручень за дорученнями розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів. На першому примірнику ставляться відбиток печатки та підписи відповідальних осіб розпорядника (одержувача бюджетних коштів), які мають право підписів згідно з картками зі зразками підписів. При цьому право першого підпису належить першому керівнику (у військових частинах – командирі, начальнику) та його заступникам 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. За рахунками клієнтів (крім 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 [154].

Аналіз судової практики 2011–2013 років свідчить про те, що переважну більшість суб'єктів, що були притягнуті до адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства складали:

- посадові особи (службовці) установ освіти та охорони здоров'я;
- голови та бухгалтери сільських (зрідка селищних та міських) рад;
- посадові особи (службовці) відділів освіти районних державних адміністрацій;
- посадові особи (службовці) відділів культури районних державних адміністрацій;
- посадові особи (службовці) відділів освіти органів місцевого самоврядування;
- посадові особи (службовці) інших підрозділів органів районних державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування [155, с. 129].

Тобто за цією статтею КУпАП в основному притягувалися до адміністративної відповідальності посадові особи нижчого рівня. У тих випадках, коли йшлося про вчинення правопорушення службовцями вищого рівня, суди 1 та 2 інстанції, в більшості випадків, не знаходили достатньо підстав для притягнення їх до відповідальності. Траплялося дуже багато контрастних справ. Наприклад, один і той самий суд притягував до відповідальності та наклав стягнення у вигляду штрафу бухгалтера сільської ради за неправильно вказаний КВЕД, та звільняв від відповідальності керівника підрозділу, який допустив оплату реально не наданих послуг на десятки тисяч гривень, зважаючи на дієве каяття [156].

Таким чином, аналіз норм бюджетного та адміністративно-деліктного законодавства дозволяє стверджувати, що суб'єктами адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства», слід вважати керівників, головних бухгалтерів, їх заступників, спеціалістів, на яких покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби та інших посадових осіб розпорядника чи одержувача бюджетних коштів, які внаслідок наданого їм права

розпорядження рахунками і підписання відповідних документів здійснили порушення у бюджетній сфері.

Судова практика останніх років свідчить, що переважну більшість суб'єктів, що були притягнуті до адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства, складали посадові особи нижчого рівня (голови та бухгалтери сільських рад, посадові особи відділів освіти органів місцевого самоврядування, посадові особи відділів районних державних адміністрацій тощо). Коли ж йшлося про вчинення правопорушення службовцями вищого рівня, суди у багатьох випадках закривали провадження у справі про адміністративне правопорушення.

Суб'єктивна сторона адміністративного правопорушення проявляється у внутрішньому психічному ставленні осудного дієздатного суб'єкта до вчиненого ним правопорушення та його шкідливих наслідків [157, с. 74], тобто цей елемент складу правопорушення становить пов'язана із його вчиненням психічна діяльність особи. До ознак, які характеризують суб'єктивну сторону, належать вина, мотив і мета вчинення правопорушення. При цьому для кваліфікації діяння як адміністративного проступку, передбаченого ст. 164-12 КУпАП мета та мотив порушення бюджетного законодавства правового значення не мають.

Вина – основна і обов'язкова ознака суб'єктивної сторони будь-якого адміністративного проступку. Це психічне ставлення особи до вчиненого нею суспільно шкідливого діяння і його наслідків, яке виявляється у формі умислу або необережності. Поняття цих форм вини розкривається в ст.ст. 10 і 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. Вчиненим з необережності правопорушення визнається тоді, коли особа передбачала можливість настання шкідливих наслідків своєї дії чи бездіяльності, але легковажно розраховувала на їх відвернення або не передбачала

можливості настання таких наслідків, хоча повинна була і могла їх передбачити.

Однак більшість складів порушень бюджетного законодавства вважаються формальними, в яких обсяг об'єктивної сторони вичерпується переліком ознак діяння й обставин його здійснення. При виконанні формальних складів умисел полягає в усвідомленні протиправності дій і бажанні їх вчинити (у навмисності протиправного поведіння) [158]. Отже, у більшості випадків 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.

Винятками із цього правила є матеріальні склади бюджетних порушень – включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань та прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій. У випадках, коли скоєно адміністративне правопорушення з матеріальним складом, особа буде вважатися такою, що умисно вчинила правопорушення, якщо вона не лише усвідомлювала протиправний характер своєї діяльності, бажала здійснити відповідні дії, а й передбачала їх шкідливі наслідки і бажала їх або свідомо допускала настання цих наслідків.

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 [57, с. 21].

Відсутність вини у вчиненні адміністративного правопорушення є у багатьох випадках підставою для оскарження рішення щодо притягнення до

адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства. У справі № 738/2025/2013 посадова особа – голова Менської районної державної адміністрації Чернігівської області подав апеляційну скаргу, мотивуючи її тим, що постанова суду першої інстанції не відповідає фактичним обставинам справи, вимогам матеріального та процесуального права, оскільки в судовому засіданні не досліджені наявні в справі докази про відсутність його вини в скоєнні адміністративного правопорушення. Суд апеляційної інстанції такі вимоги визнав обґрунтованими та скасував постанову про притягнення до адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства [159]. За відсутністю вини, а відтак і складу адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП були закриті справа № 752/3852/14-п, що розглядалася Голосіївським районним судом м. Києва [160], справа № 0907/11681/2012, що розглядалася Івано-Франківським міським судом [161] та інші справи.

Ознаки, властиві об'єкту, об'єктивній і суб'єктивній сторонам, суб'єкту адміністративного правопорушення, є основними. Крім них, встановлено додаткові ознаки, які підвищують ступінь суспільної шкідливості основного складу й називаються кваліфікуючими. До таких обставин ч. 2, ч. 4 та ч. 6 ст. 164-12 КУпАП відносить повторне вчинення однорідного правопорушення. Тобто, у випадку вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за такі ж порушення до неї застосовують як адміністративне покарання підвищені розміри штрафів.

На сьогодні в українському законодавстві сформувалися основні підстави та критерії притягнення посадових осіб розпорядників та одержувачів бюджетних коштів до адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Фактичними підставами адміністративної відповідальності за статтею 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства» є діяння у формі недотримання бюджетно-правових норм, що містять різні об'єктивні і суб'єктивні елементи.

Саме сукупність цих елементів (об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона) мають визначальний вплив на віднесення того чи іншого діяння до адміністративно-карних порушень бюджетного законодавства. При цьому важливим є чіткість та однозначність нормативно-правових конструкцій, що визначають, передусім, об'єктивну сторону, суб'єктів адміністративного правопорушення та форми їх вини [162, с. 170]. У зв'язку з цим доцільно було б доповнити перелік адміністративно-карних діянь (наприклад, передбачити адміністративну відповідальність за порушення встановлених термінів подання посадовими особами учасника бюджетного процесу бюджетних запитів або їх неподання), уточнити положення щодо дій, які слід вважати нецільовим використання бюджетних коштів, а також однозначно сформулювати нормативні приписи щодо кола осіб, які підлягають адміністративній відповідальності за порушення бюджетного законодавства України.

Висновки до розділу 2.

Фактичними підставами фінансово-правової відповідальності за порушення бюджетного законодавства (бюджетно-правової відповідальності) є діяння у формі бюджетних правопорушень, що містять різні об'єктивні і суб'єктивні елементи та ознаки. Бюджетним правопорушенням слід вважати суспільно небезпечну, протиправну, винну дію чи бездіяльність учасника бюджетного процесу, яка посягає на встановлений порядок бюджетної діяльності, та за яку законодавством передбачено фінансово-правову відповідальність.

Ознаки та склад бюджетного правопорушення характеризуються «класичними» елементами – ознаками слід вважати протиправність діяння, суспільну небезпеку, винуватість та караність, а склад визначається через об'єкт, об'єктивну сторону, суб'єкт, суб'єктивну сторону. Найбільш

дискусійним є питання про винуватість, оскільки у законодавчому визначенні порушення бюджетного законодавства (ст. 116 БК України) такого елемента, як вина правопорушника не передбачено. Однак вина повинна бути необхідною ознакою бюджетного правопорушення, і лише у випадках прямо зазначених у законодавстві можливе притягнення до бюджетно-правової відповідальності без вини. Тому Бюджетний кодекс України повинен бути доповнений нормами, які б закріпили принцип презумпції невинуватості та винятки із цього принципу.

Однією з проблем застосування заходів фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення є недостатня визначеність та уніфікованість строків, які впливають на суспільну небезпечність порушення бюджетного законодавства. З метою належного встановлення умов бюджетно-правової відповідальності є потреба за допомогою законодавчих норм встановити строк давності, в межах якого можливе накладення заходу фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення, а також процесуальні строки притягнення до такої відповідальності. Для цього до Бюджетного кодексу України слід внести зміни, відповідно яких частину 3 статті 118 викласти у такій редакції «Не допускається застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, визначених статтею 117 цього Кодексу:

- 1) за раніше виявлені і усунені порушення бюджетного законодавства;
- 2) після спливу 3 років з моменту вчинення порушення бюджетного законодавства;
- 3) після спливу 1 року з моменту виявлення порушення бюджетного законодавства».

Застосування заходів фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення встановлюються нормами глави 18 Бюджетного кодексу України, проте, процедура застосування примусових заходів за бюджетні правопорушення регламентується численними підзаконними нормативно-правовими актами. Доцільним є уніфікувати на законодавчому рівні і

підстави, і процедуру застосування заходів фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення шляхом згрупування таких правопорушень відповідно до стадій бюджетного процесу, а також визначення єдиного порядку застосування різних заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

Фактичними підставами адміністративної відповідальності за статтею 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства» є діяння у формі недотримання бюджетно-правових норм. 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 адміністративні правопорушення, передбачені статтями 164-2, 51, 184-1, 164-14 КУпАП.

Поняття «бюджетне правопорушення» доцільно використовувати лише в межах фінансово-правових відносин та позначати ним делікт, за вчинення якого настає бюджетно-правова (фінансово-правова) відповідальність у вигляді застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства (стаття 117 БК України). А щодо дослідження адміністративної відповідальності за проступки у бюджетній сфері обґрунтованим видається використання законодавчо закріпленого поняття – порушення бюджетного законодавства. Це сприятиме розмежуванню схожих правових явищ та допомагатиме більш чітко охарактеризувати зазначені делікти.

Сукупність елементів адміністративного правопорушення (об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона) має визначальний вплив на віднесення того чи іншого діяння до адміністративно-карних порушень бюджетного законодавства. При цьому важливим є чіткість та однозначність нормативно-правових конструкцій, що визначають, передусім, об'єктивну сторону, суб'єктів адміністративного правопорушення та форми їх вини. У зв'язку з цим доцільно було б

доповнити перелік адміністративно-карних діянь (передбачити адміністративну відповідальність за порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання), уточнити положення щодо дій, які слід вважати нецільовим використання бюджетних коштів, а також однозначно сформулювати нормативні приписи щодо кола осіб, які підлягають адміністративній відповідальності за порушення бюджетного законодавства України.

Суб'єктами адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства», слід вважати керівників, головних бухгалтерів, їх заступників, спеціалістів, на яких покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби та інших посадових осіб розпорядника чи одержувача бюджетних коштів, які внаслідок наданого їм права розпорядження рахунками і підписання відповідних документів здійснили порушення у бюджетній сфері. Судова практика останніх років свідчить, що переважну більшість суб'єктів, що були притягнуті до адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства, складала посадові особи нижчого рівня (голови та бухгалтери сільських рад, посадові особи відділів освіти органів місцевого самоврядування, посадові особи відділів районних державних адміністрацій тощо). Коли ж йшлося про вчинення правопорушення службовцями вищого рівня, суди у багатьох випадках закривали провадження у справі про адміністративне правопорушення.

РОЗДІЛ 3. СУБ'ЄКТИ, ЯКІ УПОВНОВАЖЕНІ ЗАСТОСОВУВАТИ ЗАХОДИ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ТА ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ У БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ

3.1. Органи бюджетного контролю як суб'єкти застосування заходів адміністративної та фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері

Проблеми діяльності органів бюджетного контролю та правового забезпечення як їх функціонування, так і проведення контрольних заходів були та залишаються предметом наукових досліджень багатьох вчених, у тому числі О.М. Теремцової [163], О.О. Чечуліної [164], Н.Л. Шкіря [165], О.І. Федорів [166], П.П. Латковського [167], О.О. Репетька [168]. При цьому більшість дослідників відзначають зв'язок бюджетного контролю з юридичною відповідальністю. Так, О.П. Гетьманець вважає, що одним із важливих завдань контролю є попередження бюджетних правопорушень, виправлення помилок в бюджетному процесі і відшкодування збитків, тому результативний зміст контрольної діяльності припускає наявність механізму відповідальності за порушення бюджетного законодавства [169, с. 206]. У цьому контексті Р.О. Яцкін вказує на те, що актуальність аналізу причин неефективності бюджетно-контрольного механізму, яка об'єктивувалася у виявлених фактах нецільового витрачання бюджетних коштів і не ефективного їх використання, давно назріла [104, с. 56]. Такі думки зумовлені, передусім, дослідженням нормативно-правових актів, що регулюють бюджетний контроль та відповідальність за правопорушення у бюджетній сфері, а також практики їх застосування.

На законодавчому рівні питання застосування заходів відповідальності за порушення бюджетного законодавства та питання бюджетного контролю тісно конструктивно пов'язані. Про це свідчить і

назва та структура розділу V БК України «Контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за порушення бюджетного законодавства», і приписи статті 118 БК України «Застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства». Відповідно до цієї норми суб'єктами застосування такого заходу впливу як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства є будь-який учасник бюджетного процесу, уповноважений на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, суб'єктами застосування більшості інших заходів впливу є Міністерство фінансів України, органи державного фінансового контролю, місцеві фінансові органи та інші державні органи, які відповідно до БК України вважаються органами бюджетного контролю.

У процесі застосування заходів адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства органам бюджетного контролю також відводиться важлива роль. Так, відповідно до статті 255 КУпАП протоколи про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства» мають право складати уповноважені на те посадові особи органів державного фінансового контролю та Рахункової палати України.

Стаття 110 БК України визначає, що до повноважень Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить 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. Її правовий статус закріплено у статті 98 Конституції України та у Законі України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 року [170]. Рахункова палата є державним колегіальним органом, який від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету

України та їх використанням. Цей суб'єкт бюджетного контролю підзвітний Верховній Раді України та регулярно її інформує про результати своєї роботи.

У сфері бюджетного контролю Рахункова палата України здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо: надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень; 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 юстиції, Генеральної прокуратури України 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 забезпечення відрахування (сплати) до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником таких об'єктів, та 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; 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; інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням тощо [170].

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 нового 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.

Відповідно до статті 4 Закону України «Про Рахункову палату» бюджетний контроль здійснюється за допомогою фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. 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. Звідси основними критеріями контролю за використанням коштів державного бюджету України слід вважати: законність використання коштів, відповідність видатків встановленим нормативам, доцільність, цільове та ефективне використання коштів. Перевірка законності передбачає визначення відповідності фінансової роботи підприємства, установи, організації, державного органу чинним нормативно-правовим актам. Перевірка доцільності передбачає визначення потреби, необхідності у використанні коштів. Кошти повинні використовуватися за цільовим призначенням, тобто відповідно до мети, на досягнення якої вони виділялися. Ефективність визначається такими критеріями: продуктивність, результативність, економність [171, с. 283].

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.

У статті 35 Закону України «Про Рахункову палату» передбачено, що звіт за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю 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.

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; направлені 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 [170].

У разі виявлення фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, нецільового використання державних коштів і майна, порушень фінансової дисципліни, інших зловживань щодо державних матеріальних цінностей, які мають ознаки кримінального або адміністративного правопорушення, Рахункова палата інформує про них відповідні правоохоронні органи [172].

Діяльність Рахункової палати як суб'єкта протидії правопорушення у бюджетній сфері характеризується як кількісними, так і якісними показниками. Так, у 2013 році Рахунковою палатою здійснено 955 контрольних-аналітичних та експертних заходів, за результатами яких підготовлено та надіслано до вищих органів законодавчої і виконавчої влади, установ, організацій, підприємств 520 звітів, висновків, інформацій, актів та листів для відповідного реагування, усунення виявлених порушень і недоліків, а також для відшкодування втрат і збитків, заподіяних Державному бюджету України. Усі зазначені документи містили обґрунтовані, виважені та конкретні рекомендації щодо виправлення і поліпшення ситуації, недопущення та запобігання різного роду порушенням і недолікам у майбутньому, а також щодо підвищення ефективності,

результативності та економності використання коштів Державного бюджету України як у розрізі кожного напрямку використання бюджетних коштів, так і в цілому. До Верховної Ради України надіслано 116 документів, Президенту України – 7, Раді національної безпеки і оборони України – 15, народним депутатам України – 2, Кабінету Міністрів України – 105, Міністерству фінансів України – 13, органам прокуратури та іншим правоохоронним органам – 16, міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, установам, організаціям, підприємствам – 246 документів [173].

У 2015 році Рахункова палата також активно впливала на стан протидії правопорушенням у бюджетній сфері. У жовтні–листопаді 2015 року було проведено аудит ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання пільг та субсидій населенню на оплату житлово-комунальних послуг, за результатами якого рішенням Рахункової палати від 24 листопада 2015 року № 9-3 затверджено звіт. Звіт та пропозиції щодо усунення порушень бюджетного законодавства було направлено серед інших суб'єктів і Міністерству соціальної політики. Останній суб'єкт проінформував Рахункову палату про заходи усунення порушень, зокрема було повідомлено про вжиття заходів для забезпечення моніторингу та узагальнення результатів проведених на місцях перевірок цільового використання відповідних бюджетних асигнувань [174]. Показовими є результати діяльності Рахункової палати України за 2014 рік. Так, найбільший обсяг порушень бюджетного законодавства, виявлених цим суб'єктом, складають порушення планування бюджетних видатків (28,7%), а вже потім – використання бюджетних коштів з порушенням законодавства (16,6 %) (Додаток Д). Такі дані підтверджують доцільність надання законодавцем у 2015 році повноважень Рахунковій палаті України щодо контролю на усіх стадіях бюджетного процесу, а не лише на стадії виконання Державного та місцевих бюджетів.

У системі контролюючих суб'єктів спеціальної компетенції діяльність Міністерства фінансів України 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 [175, с. 256-257].

Контрольні повноваження Міністерства фінансів України визначені у БК України та постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України» [176]. Статтею 111 БК України передбачено, що Міністерство фінансів України, здійснюючи контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії 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.

Місцеві фінансові органи здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів. Міністр фінансів очолює систему органів Міністерства фінансів України, які мають правовий статус органів державної влади. До цієї системи належать структурні підрозділи з питань фінансів обласної, Київської та Севастопольської міської, районної, районної у м. Києві та Севастополі держадміністрації [177]. Ці органи відповідно до норм БК України вважаються місцевими фінансовими органами – установами, що

відповідно до законодавства України здійснюють функції з складання, виконання місцевих бюджетів, контролю за витрачанням коштів розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов'язані з управлінням коштами місцевого бюджету [178, с. 392].

Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи у встановленому законодавством порядку одержують від центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій, банків та інших фінансових установ усіх форм власності пояснення, матеріали та інформацію з питань, що виникають під час складання, розгляду, затвердження і виконання бюджетів та звітування про їх виконання.

У наукових дослідженнях наголошується, що Міністерство фінансів здійснює контрольні функції на кожній із стадій бюджетного процесу [89, 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 [89, с. 330]. Як суб'єкт звітування про виконання

Державного бюджету, Міністерство фінансів України виконує контрольні функції і на завершальній стадії бюджетного процесу.

Проте, основні контрольні повноваження Міністерство фінансів України реалізовує на стадії виконання бюджету. При цьому, як слушно відзначає О.П. Гетьманець 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 [175, 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 [179], відповідно до якого до системи Міністерства фінансів України входять Державна казначейська служба України та Держфінінспекція 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 [180], 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 Держфінінспекції 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 [181]. Протокол про порушення бюджетного законодавства – це документ, яким засвідчується факт порушення учасниками бюджетного процесу встановлених БК 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 фінансової інспекції 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 відносинах бюджетно-правової відповідальності 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.

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. 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 (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); 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 [182]. 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 [183, с.451].

У ході виконання державного бюджету за видатками Державною казначейською службою України здійснюється контроль за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету. Основні вимоги до складання, розгляду, затвердження та до виконання кошторисів бюджетних установ визначені Порядком складання, розгляду, затвердження та основними вимогами до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002р. №228 [184].

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 бюджетним правопорушенням 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) [185] 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 та інших заходів бюджетно-правової відповідальності. Так, зупинення операцій з бюджетними коштами одночасно із попередженням до розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів застосовується у таких випадках: порушення термінів подання нової картки із зразками підписів та відбитком печатки у разі заміни, або доповнення хоча б одним підписом (пізніше 5 робочих днів з дати звільнення та (або) призначення хоча б однієї з посадових осіб, що мають право першого та другого підписів); 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; надання неповного пакета документів при поданні картки (тимчасової картки) із зразками підписів та відбитка печатки (копія сторінок паспорта або іншого документа, що посвідчує особу, копія ідентифікаційного номера; копія наказу, протоколу тощо, що підтверджують повноваження зазначених у картці осіб та надання права першого та другого підписів посадовим особам); оформлення картки із зразками підписів та відбитка печатки з порушенням вимог законодавства; порушення термінів подання затверджених кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету та змін до них (пізніше 5 робочих днів після затвердження); перевищення або відсутність показників, затверджених у кошторисах та інших документах, що застосовуються в процесі виконання

бюджету, для взяття бюджетних зобов'язань при наданні документів на реєстрацію бюджетних зобов'язань та за інші правопорушення.

Використовуючи такі повноваження та чіткі вказівки щодо підстав притягнення до бюджетно-правової відповідальності, органи Державної казначейської служби України виступають активними учасниками процесу застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. У січні – грудні 2014 року органами Державної казначейської служби України оформлено 1078 протоколів про порушення бюджетного законодавства та складено 1075 розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами на рахунках розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, з них: при виконанні державного бюджету – 473 протоколи та 492 розпорядження; при виконанні місцевих бюджетів – 605 протоколів та 583 розпоряджень. Станом на 1 січня 2015 року розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів усунуто 911 порушень бюджетного законодавства на загальну суму 463,8 млн. грн. за результатами застосованих заходів впливу [186].

Протягом цього ж періоду за оперативними даними попереджено 11 718 порушень бюджетного законодавства допущених розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на загальну суму 2 396,6 млн. грн. (державний бюджет (у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань надано 2 587 попереджень на загальну суму 1 103,5 млн. грн.; при прийнятті до виконання платіжних доручень – 388 попереджень на 86,9 млн. грн.); місцеві бюджети (у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань надано 7 940 попереджень на загальну суму 1 181,7 млн. грн.; при прийнятті до виконання платіжних доручень – 803 попередження на 24,5 млн. гривень)). Крім цього, у 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 3 663 попередження на суму 1 026,3 млн. гривень [187].

Державна фінансова інспекція 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 Держфінінспекції України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за: 1) цільовим та ефективним 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 (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); 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 (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету; 7) станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудита у розпорядників бюджетних коштів.

Чинне Положення про Державну фінансову інспекцію України від 6 серпня 2014 року [188] деталізує напрями контролю та повноваження щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Так, Держфінінспекція здійснює державний фінансовий контроль за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних

та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектора економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно, за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів.

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 [189, 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 [190, с.61].

Держфінінспекція 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 Держфінінспекцією 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 [188].

Як бачимо, контрольні повноваження органів Держфінінспекції 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». Від імені органів державного фінансового контролю протоколи мають право складати уповноважені на те посадові особи Держфінінспекції України, державних фінансових інспекцій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, у тому числі державних фінансових інспекцій у районах, містах та міжрайонних, об'єднаних в районах та містах державних фінансових інспекцій, а також головні державні фінансові інспектори в

районах та містах. Розглядають такі справи суди з дотриманням правил територіальної та інстанційної підсудності.

Відповідно до п. 4 Положення про Державну фінансову інспекцію України Держфінінспекція відповідно до покладених на неї завдань застосовує заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, накладає стягнення до осіб, винних у порушенні законодавства. Органи Держфінінспекції мають право призупиняти в межах повноважень, передбачених законом, бюджетні асигнування, зупиняти операції з бюджетними коштами в установленому законодавством порядку, а також застосовувати та ініціювати застосування відповідно до закону інших заходів впливу в разі виявлення порушень бюджетного законодавства.

Статистичні дані свідчать про те, що саме органи Державної фінансової інспекції здійснюють найбільший обсяг роботи щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Протягом 1 півріччя 2014 року органами Держфінінспекції порушення фінансово-господарської дисципліни виявлено майже на 3,2 тис. підприємств, установ і організацій. Найбільш розповсюдженими серед них є незаконне і не за цільовим призначенням витрачання бюджетних коштів під час виконання державних цільових програм, завищення вартості будівельних, ремонтних робіт, послуг, матеріальних цінностей. На 2,3 тис. об'єктах контролю встановлено незаконне і нецільове витрачання коштів і матеріальних цінностей, їх недостачі на загальну суму майже 1,5 млрд. грн. (або 74,5 % від загальної суми виявлених порушень, що призвели до втрат). У ході реалізації контрольних заходів, спрямованих на здійснення державного контролю встановлено фінансових порушень у використанні бюджетних коштів, що призвели до втрат, загалом на понад 1 млрд. грн., з яких 668,1 млн. грн. (64,6 %) – ресурси державного бюджету [191].

За 2014 рік органами Держфінінспекції у 3278 випадках виявлення порушень бюджетного законодавства зупинено операції з бюджетними коштами, у 525 випадках – призупинено бюджетні асигнування, на 45 699,

92 тис. гривень зменшено бюджетних призначень (асигнувань)[148]. 2015 рік органи Держфінансів України у сфері застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства також почали результативно – 464 випадків застосування зупинення операції з бюджетними коштами, 28 – призупинення бюджетних асигнувань, на 3 546, 97 тис. гривень зменшено бюджетних призначень (асигнувань) [192].

Загалом за п'ять останніх років (2011-2015 роки) органами Держфінансів України у 22 838 випадках зупинено операції з бюджетними коштами, у 4 391 випадку призупинено бюджетні асигнування, та у 4 341 випадках зменшено бюджетних призначень (асигнувань). Звертає на себе увагу той факт, що кількість застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства за останні два роки значно знизилась. Так, якщо у 2011 році органами Держфінансів України у 1 590 випадках було призупинено бюджетні асигнування, то у 2014 – у 525 випадках, а у 2015 році – у 314 випадках. Така ж тенденція і щодо застосування інших фінансово-правових заходів за правопорушення у бюджетній сфері (Додаток Г).

3.2. Проблеми діяльності суб'єктів застосування заходів адміністративної та фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері

Аналіз повноважень та результатів діяльності органів бюджетного контролю свідчить про важливу роль цих суб'єктів щодо застосування заходів адміністративної та фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері. Однак недосконалість нормативно-правового забезпечення такої діяльності та окремі проблемні моменти практики правозастосування зазначених суб'єктів не дозволяють стверджувати, що застосування заходів адміністративної та фінансово-

правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері здійснюється достатньо ефективно.

Як уже було відзначено, відповідно до статті 255 КУпАП протоколи про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства» мають право складати уповноважені на те посадові особи лише органів державного фінансового контролю та Рахункової палати України. Органи Держфінінспекції України(органи державного фінансового контролю) достатньо активно використовують надане законодавством право. Така адміністративно-юрисдикційна діяльність регламентована спеціальним підзаконним нормативно-правовим актом – Порядком оформлення Державною фінансовою інспекцією України та її територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 9 грудня 2013 року № 1045 [193]). Про вчинення адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП, уповноважена посадова особа органу державного фінансового контролю складає протокол про адміністративне правопорушення за встановленою цим нормативно-правовим актом формою. Протокол складається у двох примірниках, що підписуються посадовою особою, яка склала такий протокол, та особою, яка притягається до адміністративної відповідальності. Якщо особа, яка притягається до адміністративної відповідальності, відмовляється підписати протокол, до протоколу вноситься відповідний запис. Один примірник протоколу залишається в органі державного фінансового контролю, другий під розписку вручається особі, яка притягається до адміністративної відповідальності. Зміст протоколу повинен відповідати вимогам, викладеним у статті 256 КУпАП. Особа, яка притягається до адміністративної відповідальності, має право дати пояснення та висловити зауваження щодо змісту протоколу, а також письмово викласти мотиви своєї відмови від підписання протоколу. Власноруч викладені цією особою пояснення та зауваження додаються до

протоколу, про що до нього вноситься відповідний запис із зазначенням кількості аркушів, на яких подано такі пояснення або зауваження.

Не пізніше наступного дня після складання протокол реєструється в журналі обліку протоколів про адміністративні правопорушення за статтями 163-12, 164-12 і 164-14 КУпАП та результатів їх розгляду та долучається до матеріалів справи про вчинене адміністративне правопорушення. У цьому журналі, який повинен бути прошнурований і скріплений гербовою печаткою органу державного фінансового контролю та мати пронумеровані сторінки, також фіксуються відомості про результати розгляду справ про адміністративні правопорушення. Належним чином оформлені протокол та інші матеріали справи надсилаються суду, уповноваженому розглядати справу про адміністративне правопорушення, протягом трьох календарних днів з дня підписання (відмови від підписання) протоколу та його реєстрації. При цьому справа про адміністративне правопорушення, що передається до суду, повинна містити такі документи або їх копії, завірені підписом посадової особи та печаткою органу державного фінансового контролю: 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 [193].

Схожого чіткого нормативно-правового регулювання діяльності уповноважених осіб Рахункової палати України (її територіальних органів) щодо складання та направлення протоколів про адміністративні правопорушення не існує. Стандарт Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів»

(затверджений постановою Колегії Рахункової палати від 27.12.2004 р. №28-6), який базувався на нормах Закону України «Про Рахункову палату» від 11 липня 1996 № 315/96-ВР і втратив чинність на підставі рішення Рахункової палати від 10 листопада 2015 року № 8-8, у п. 1.7 передбачав право працівників Рахункової палати та осіб, залучених до перевірки у разі необхідності складати протоколи про адміністративні правопорушення. Випадок необхідності вказаний у п 3.4 цього Стандарту – у разі створення перешкод посадовою особою об'єкта перевірки в роботі суб'єкта перевірки керівник контрольної групи суб'єкта перевірки складає протокол про адміністративне правопорушення і негайно доповідає про це члену Рахункової палати, відповідальному за проведення перевірки. Протокол про адміністративне правопорушення направляється до суду за підписом Голови Рахункової палати або його заступників. Очевидно, що мова йшла не про складання протоколу за вчинення адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства».

Приписи чинних законодавчих та підзаконних нормативно-правових актів, що визначають правовий статус та діяльність Рахункової палати України як суб'єкта бюджетного контролю узагалі не містять вказівок на можливість складання протоколу про адміністративне правопорушення. Так, відповідно до п. 11 ч. 1 статті 7 Закону України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 року Рахункова палата у разі виявлення ознак кримінального або адміністративного правопорушення інформує про них відповідні правоохоронні органи. Схожа норма зазначена й у статті 41 цього ж закону [170].

Деталізовано ці законодавчі приписи у п. 2.3.Методичних рекомендацій з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту (затверджені рішенням Рахункової палати від 22.09.2015 № 5-5), де передбачено, що у разі виявлення фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, нецільового використання державних коштів і

майна, порушень фінансової дисципліни, інших зловживань щодо державних матеріальних цінностей, які мають ознаки кримінального або адміністративного правопорушення, Рахункова палата інформує про них відповідні правоохоронні органи [172]. Тобто складання протоколу про адміністративне правопорушення – порушення бюджетного законодавства та направлення його до суду ні на законодавчому, ні на підзаконному рівні фінансового законодавства не передбачено.

Аналіз статистичних даних діяльності Рахункової палати та її територіальних органів, а також практики розгляду судами справ за статтею 164-12 КУпАП дозволяє стверджувати про відсутність практики складання протоколів про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства», уповноваженими особами Рахункової палати. Крім того, реформування Рахункової палати передбачає закріплення за нею статусу вищого незалежного органу зовнішнього аудиту, що діє на підставі Міжнародних стандартів для вищих аудиторських інституцій (The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI) [194, с. 33]. У цьому розумінні, на нашу думку, недоцільним є наділення такого суб'єкта адміністративно-юрисдикційними повноваженнями щодо складання протоколів про адміністративне правопорушення, оскільки таке повноваження тягне за собою розгляд Рахункової палати як учасника адміністративно-деліктного провадження, що має певні процесуальні обов'язки (збирати докази тощо) та підлягає процесуальному контролю.

Тому доцільним є внесення змін до абзацу 36 п. 1 ст. 255 КУпАП шляхом виключення повноваження Рахункової палати складати протоколи про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП.

Натомість є потреба наділити такими повноваженнями посадових осіб Державної казначейської служби України. Такі особи виконують значний обсяг роботи щодо виявлення порушень бюджетного законодавства на стадіях виконання та звітування про виконання бюджетів. Зазначена робота

характеризується достатньою результативністю. У січні – грудні 2014 року за оперативними даними розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на підставі попереджень, винесених органами Державної казначейської служби, усунуто 11 117 порушень бюджетного законодавства на загальну суму 1 980,0 млн. грн. (державний бюджет: у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань усунуто 2 455 порушень на загальну суму 821,4 млн. грн.; при прийнятті до виконання платіжних доручень – 350 порушень на 16,8 млн. грн.; місцеві бюджети: у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань усунуто 7 544 порушення на загальну суму 1 119,1 млн. грн.; при прийнятті до виконання платіжних доручень – 768 порушень на 22,7 млн. гривень). Крім цього, усунуто 3 249 порушень на суму 611,6 млн. грн., зафіксованих органами Державної казначейської служби України у попередженнях про неналежне виконання бюджетного законодавства в процесі подання кошторисів та інших документів, що застосовуються при виконанні державного та місцевих бюджетів, у разі недотримання порядків відкриття (закриття) рахунків, подання фінансової і бюджетної звітностей та інших випадках порушення норм бюджетного законодавства [195].

Необхідність наділення повноваженнями щодо складання протоколу про адміністративні правопорушення посадових осіб Державної казначейської служби зумовлена й аналізом діянь, які складають об'єктивну сторону адміністративно-карного порушення бюджетного законодавства. Стаття 164-12 КУпАП передбачає відповідальність за 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; взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з

перевищенням повноважень, встановлених БК України чи законом про Державний бюджет України на відповідний рік; 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 та інші порушення бюджетного законодавства. Такі правопорушення (які тягнуть за собою і фінансово-правову, й адміністративну відповідальність) можуть виявляти уповноважені особи Державної казначейської служби і складати не лише протоколи про бюджетне правопорушення щодо розпорядників та одержувачів бюджетних коштів – юридичних осіб, але й протоколи про адміністративне правопорушення щодо посадових осіб бюджетних установ.

Тому доцільним є внесення змін до п. 1 статті 255 КУпАП шляхом його доповнення абзацом такого змісту: «Державної казначейської служби України (стаття 164-12);».

Відповідно до ч. 1 статті 221 КУпАП адміністративно-карні порушення бюджетного законодавства розглядають судді районних, районних у місті, міських чи міськрайонних судів. У судів під час застосування заходів адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства також виникають певні проблеми як процесуального, так і матеріального характеру. Дослідження рішень судів першої та апеляційної інстанції у справах про притягнення до адміністративної відповідальності за статтею 164-12 КУпАП дозволяє виокремити найбільш поширені підстави закриття провадження у справі про адміністративне правопорушення.

У багатьох випадках провадження у справі про адміністративне правопорушення закривається у зв'язку з відсутністю складу правопорушення. Так, у справі № 593/1114/13-п Апеляційний суд Тернопільської області відзначив, що при виплаті заробітної плати працівникам Бережанського міжрайонного управління водного господарства за рахунок коштів загального фонду кошторису,

Бережанським МУВР не було порушено вимог чинного законодавства, зокрема БКУкраїни. Враховуючи дані обставини, постанова суду підлягає скасуванню, а справа стосовно особи, притягнутої до відповідальності, закриттю у зв'язку з відсутністю в її діях складу адміністративного правопорушення [196].

Також поширеними є випадки закриття провадження у справі про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164–12 КУпАП, у зв'язку з закінченням строку притягнення до адміністративної відповідальності. У постанові Апеляційного суду Одеської області у провадженні № 33/785/565/13 відзначено, що суд першої інстанції дійшов до обґрунтованого висновку про винність посадової особи у вчиненому правопорушенні (стаття 164-12 ч. 5 КУпАП), однак з матеріалів справи вбачається, що суд першої інстанції, при накладенні адміністративного стягнення, не керувався вимогами адміністративного законодавства. Зокрема, провадження у справі підлягало закриттю у зв'язку з закінченням строку накладення адміністративного стягнення, передбаченого статтею 38 КУпАП (адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше як через три місяці з дня його вчинення). Тому апеляційна скарга була задоволена, а постанову про притягнення до адміністративної відповідальності посадової особи скасовано [197].

Серед поширених підстав закриття провадження у справі про адміністративне правопорушення, передбачене ст. 164-12 КУпАП, є звільнення посадових осіб від адміністративної відповідальності за малозначимістю вчиненого правопорушення. Суддя Ківерцівського районного суду Волинської області у постанові відзначила, що в судовому засіданні посадова особа свою вину у вчиненому правопорушенні визнала повністю, щиро розкалася та просила суворо не карати, а також подала акт звірки взаємних розрахунків від 23 квітня 2012 року про усунення виявлених порушень бюджетного законодавства. А тому, враховуючи, що внаслідок вчиненого правопорушення шкідливі наслідки не наступили,

допущені порушення бюджетного законодавства усунуті, можливим є звільнити посадову особу від адміністративної відповідальності на підставі статті 22 КУпАП за малозначимістю вчиненого правопорушення, обмежившись усним зауваженням [198].

Тобто найбільш поширеними підставами для закриття провадження у таких справах є відсутність складу адміністративного правопорушення, закінчення строку притягнення до адміністративної відповідальності, а також звільнення посадових осіб від адміністративної відповідальності за малозначимістю вчиненого правопорушення.

Застосування останньої підстави спричиняє найбільше дискусій щодо суб'єктивного підходу судами до визначення поняття «малозначимість», внаслідок чого посадові особи, які скоїли порушення бюджетного законодавства (завдавши збитків державі), уникають відповідальності. При цьому чинне адміністративно-деліктне законодавство не надає можливості особам, які склали протокол про адміністративне правопорушення, оскаржити таке судове рішення.

Відповідно до статті 287 КУпАП постанову по справі про адміністративне правопорушення може бути оскаржено прокурором у випадках, коли були застосовані заходи примусового характеру, пов'язані з обмеженням особистої свободи громадян (ч. 5 статті 7 КУпАП), особою, щодо якої її винесено, а також потерпілим. А стаття 294 КУпАП визначає, що постанова судді у справі про адміністративне правопорушення може бути оскаржена особою, яку притягнуто до адміністративної відповідальності, її законним представником, захисником, потерпілим, його представником. Представникам органів бюджетного контролю не надається ні статусу потерпілого, ні статусу представника держави в адміністративно-деліктному провадженні (КУпАП не передбачено право на апеляційне оскарження постанови місцевого суду органами Держфінінспекції України в інтересах держави). Тому, якщо представником органів Держфінінспекції України подається апеляційна скарга на

постанову суду першої інстанції, якою посадову особу бюджетної установи звільнено від адміністративної відповідальності у зв'язку з малозначимістю вчиненого правопорушення (чи іншими обставинами), апеляційні суди відмовляють у прийнятті до розгляду апеляційної скарги. При цьому зазначають, що апелянт не є у справі ні особою щодо якої винесено рішення, ні потерпілим, а тому його позбавлено права надавати апеляційну скаргу у цьому адміністративному провадженні [199].

З іншого боку нерідкі випадки оскарження посадовими особами розпорядників та одержувачів бюджетних коштів безпідставне, на їх думку, притягнення до адміністративної відповідальності за адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП. Вважається, що однією з основних гарантій прав особи, до якої застосовуються заходи адміністративної відповідальності є можливість оскарження постанови у справі про адміністративне правопорушення [200, с. 163]. Стаття 294 КУпАП визначає, що відповідна постанова може бути оскаржена протягом десяти днів з дня її винесення. 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.

Подаючи разом з апеляційною скаргою клопотання про поновлення строку, посадові особи вказують різноманітні причини пропуску десятиденного строку. Найбільш поширеною є посилання на відсутність посадової особи розпорядника чи одержувача бюджетних коштів на судовому розгляді в першій інстанції, оскільки особу не було належним чином повідомлено про час і місце розгляду справи. Це є порушенням вимог статті 268 КУпАП, відповідно до яких 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.

Апеляційні суди, як правило, поновлюють строки оскарження. Так, у постанові Апеляційного суду Одеської області у справі № 522/15108/14 зазначено, що на адресу посадової особи, яка притягнута до адміністративної відповідальності за вчинення правопорушення, передбаченого ч. 1 статті 164-12 КУпАП, повістки про виклик до суду не направлялись, в матеріалах справи міститься розписка цієї особи то те, що вона сповіщена про час, дату та місце судового розгляду, проте під час апеляційного розгляду судом було встановлено, що вказана розписка була підписана невстановленою особою. У зв'язку з цим апеляційний суд прийшов до висновку, що суд першої інстанції необґрунтовано розглянув справу у відсутності посадової особи, чим суттєво порушив її права, в тому числі – право на захист. В наданих до суду матеріалах відсутні будь-які данні про отримання посадовою особою копії постанови суду, а тому строк на подачу апеляційної скарги підлягає поновленню [201]. Проте, якщо особі, яка притягується до адміністративної відповідальності, вчасно надіслано копію постанови у справі про адміністративне правопорушення, а у матеріалах справи відсутні відомості, які б свідчили, що посадова особа розпорядника чи одержувача бюджетних коштів не отримала лист з копією постанови або не проживає за зазначеною адресою, а також немає заяви про повторне отримання постанови суду, у поновленні строку на апеляційне оскарження апелянту суди відмовляють [202].

Як було відзначено у підрозділі 2.2 дисертації, існує необхідність нормативно-правового закріплення процесуальних особливостей винесення попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства та уніфікації форм вимоги про усунення порушення такого законодавства. Певна невизначеність цих питань зумовлює проблеми правозастосовної діяльності суб'єктів бюджетного контролю, передусім головних

розпорядників, органів Держфінінспекції 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 рекомендаціях 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:

- а) суть порушення бюджетного законодавства; б) посилання на норми нормативно-правових актів, які порушено та є підставою для складання попередження; в) термін усунення порушення бюджетного законодавства. Термін усунення не зазначається, якщо: документи, передбачені законодавством, надані до органу Державної казначейської служби з порушенням визначеного терміну; встановлений факт порушення бюджетного законодавства, за яке застосовується захід впливу у вигляді зупинення операцій з бюджетними коштами; г) назва, номер, дата та сума документа, який повертається без виконання; г) код програмної класифікації видатків та кредитування державного або місцевих бюджетів (код Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу у разі якщо програмно-цільовий метод не застосовується — код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів); д) номер реєстраційного (спеціального реєстраційного) рахунка.

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 [185].

Відповідно до інформації щодо наданих органами Державної казначейської служби України розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства за 2015 рік цими суб'єктами бюджетного контролю попереджено 11012 порушень бюджетного законодавства на загальну суму 3 679,5 млн. грн., у тому числі у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань надано 10 270 попереджень на загальну суму 3 545,3 млн. грн., а при прийнятті до виконання платіжних доручень – 642 попереджень на 134,2 млн. грн. Усунуто ж 10 711 порушень бюджетного законодавства на загальну суму 3 544,8 млн. грн. Тобто у 742 випадках винесення попередження з вимогою усунути порушення бюджетного законодавства такі порушення усунуті не були. 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 5405 попереджень на суму 6 774,5 млн. гривень. Усунуто ж 5025 порушень на суму 1 819,7 млн. грн. У цьому випадку розпорядники (одержувачі) бюджетних коштів не відреагували на винесене попередження у 380 випадках [203].

Однією з причин такої ситуації слід вважати відсутність на нормативно-правовому рівні чіткого закріплення наслідків невиконання вимоги про усунення порушення бюджетного законодавства, яка направляється разом з попередженням. Що у свою чергу зумовлює

необхідність тлумачення правозастосовним органом норм бюджетного законодавства, при цьому таке тлумачення не відзначається єдністю позицій різних правозастосовних суб'єктів. Адміністративні суди вважають, що попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства підлягає самостійному виконанню розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Разом з тим, добровільний характер виконання попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства спонукав законодавця до надання можливості контролюючому органу застосувати інші заходи впливу за порушення бюджетного законодавства [204]. Тобто на думку суду наслідком невиконання вимоги про усунення порушення бюджетного законодавства є застосування (якщо для цього є підстави) зупинення операцій з бюджетними коштами, зменшення чи призупинення бюджетних асигнувань тощо. Однак попередження та інші заходи впливу можуть застосовуватися й одночасно. У такому випадку за невиконання вимоги про усунення порушення бюджетного законодавства правопорушник не понесе жодної відповідальності. Усунути цю прогалину, на нашу думку, можливо шляхом встановлення адміністративної відповідальності посадових осіб учасника бюджетного процесу за невиконання чи несвоєчасне виконання такої вимоги.

Таким чином, необхідною видається підготовка та прийняття постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про застосування попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства», в якій було б визначено особливості застосування цього заходу впливу, а також правові наслідки невиконання вимоги щодо усунення порушення бюджетного законодавства. Для забезпечення останньої умови також доцільним є встановлення адміністративної відповідальності посадових осіб розпорядника чи одержувача бюджетних коштів, для чого ч. 1 статті 164-12 КУпАП потрібно викласти у такій

редакції: «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; **невиконання або несвоєчасне виконання вимоги щодо усунення порушення бюджетного законодавства, –».**

У самі й ж постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про застосування попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства» доцільно визначити:

- підстави (перелік порушень бюджетного законодавства) застосування цього заходу впливу для кожного органу бюджетного контролю окремо;
- строки розгляду матеріалів про бюджетне правопорушення та прийняття рішення про винесення попередження;
- порядок складання, візування та реєстрації попередження;
- форми попередження та вимоги про усунення порушення бюджетного законодавства;
- обов'язки порушника бюджетного законодавства в разі отримання попередження;

– правові наслідки невиконання вимоги щодо усунення порушення бюджетного законодавства.

Певні проблеми виникають у діяльності органів Держфінінспекції України під час застосування такого заходу впливу за порушення бюджетного законодавства як зменшення бюджетних асигнувань. Процесуальні особливості застосування цього заходу впливу передбачений Порядком зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 17 березня 2011 р. № 255 [137]. Відповідно до цього нормативно-правового акту 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), які складаються органом, уповноваженим здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства. Більшість фактів порушення бюджетного законодавства, за які застосовується зменшення бюджетних асигнувань, фіксують органи Держфінінспекції України. А рішення застосувати цей захід впливу приймає головному розпоряднику коштів державного бюджету – Міністр фінансів України, головному розпоряднику коштів місцевого бюджету – керівник місцевого фінансового органу, розпоряднику бюджетних коштів нижчого рівня – головний розпорядник коштів відповідного бюджету.

Тобто, для застосування зменшення бюджетних асигнувань необхідною є взаємодія різних учасників бюджетного процесу, які у багатьох випадках не пов'язані між собою ні координаційними, ні субординаційними зв'язками. Така ситуація має наслідком чисельні випадки, коли місцеві фінансові органи чи головні розпорядники бюджетних коштів не реагують на виявлені органами Держфінінспекції порушення і необгрунтовано не приймають рішення про зменшення бюджетних асигнувань порушникам – бюджетним установам.

Якщо відповідне рішення не прийнято, то за усталеною практикою органи Держфінінспекції звертаються до адміністративних судів з позовом про виконання головним розпорядником (місцевим фінансовим органом) вимоги зменшити бюджетні асигнування. Як приклад, Вінницький окружний адміністративний суд розглянув справу № 802/1553/14-а за позовом Держфінінспекції у Вінницькій області до Гайсинської районної державної адміністрації про зобов'язання вчинити дії, у тому числі й забезпечити зменшення бюджетних асигнувань. У постанові суду від 11 червня 2014 року зазначається, що позивач просить зобов'язати відповідача виконати вимоги, сформовані на підставі проведеної ревізії фінансово-господарської діяльності. При цьому такі вимоги розглядаються судом як спосіб реалізації Держфінінспекції своїх владних управлінських функцій на основі законодавства [205]. Такий позов судом був задоволений. Позицію щодо правомірності вимог про зменшення бюджетних асигнувань було підтримано й судом апеляційної інстанції [206].

Позови з вимогами органів Держфінінспекції України щодо зменшення бюджетних асигнувань порушникам бюджетного законодавства були прийняті та задоволені рішеннями Сумського окружного адміністративного суду у справі № 2а-2886/10/1870 (постанова від 17 червня 2010 року [207]), Херсонського окружного адміністративного суду у справі № 2-а-3435/11/2170 (постанова від 23 січня 2012 року [208]), Львівського окружного адміністративного суду у справі № 2а-6491/11/1370 (постанова від 1 листопада 2011 року [209]).

Однак, в Єдиному державному реєстрі судових рішень містяться постанови адміністративних судів, в яких відмовлено органам Держфінінспекції у задоволенні позову з вимогами щодо зобов'язання головних розпорядників зменшити порушнику бюджетного законодавства бюджетні зобов'язання. При цьому суди аргументують свою позицію тим, що органи Держфінінспекції не наділені повноваженнями звертатися до суду з вимогою про зобов'язання місцевого фінансового органу (головного

розпорядника) зменшити бюджетні асигнування розпоряднику бюджетних коштів. Так, постановою від 17 листопада 2015 року у справі № 804/2801/14 Дніпропетровський окружний адміністративний суд відмовив у задоволенні вимог Держфінінспекції, зазначивши, що «зважаючи на те, що збитки підлягають стягненню за позовом органу державного фінансового контролю лише саме у судовому порядку, пред'явлення позову з вимогами про зобов'язання вчинити певні дії, а саме зобов'язання виконати вимоги про відшкодування збитків, не може ототожнюватись судом, як позов про стягнення виявлених в ході перевірки збитків, тому обраний позивачем захист порушеного права не відповідає визначеним законодавством обсягом повноважень інспекції» [210]. Схожа позиція висловлена й у постанові Чернівецького окружного адміністративного суду у справі № 2а-904/10/2470 [211].

Як бачимо, різні суди займають протилежні точки зору щодо можливості участі органів Держфінінспекції України як позивачів з вимогою зобов'язати відповідного суб'єкта владних повноважень прийняти рішення щодо зменшення бюджетних асигнувань [212, с. 197]. Така неоднозначність судової практики в адміністративних справах за позовами органів Держфінінспекції України 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 Ю.С. Назар пропонує внести зміни до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» та Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів [212, с. 203]. На нашу думку, зміни лише останнього нормативно-правового акту буде достатньо. Для цього абзац другий п. 9 Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів необхідно доповнити реченням: «У цьому випадку контролюючий орган зобов'язаний протягом 10 робочих днів звернутися в

установленому порядку до суду з позовом про зобов'язання Мінфіну (місцевих фінансових органів, головних розпорядників) прийняти рішення про зменшення бюджетних асигнувань».

Висновки до розділу 3

Суб'єктами, наділеними найбільшим обсягом повноважень щодо застосування заходів адміністративної та фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері, слід вважати органи Держфінінспекції України. Ці суб'єкти виявляють та документально оформляють бюджетні правопорушення, застосовують або ініціюють застосування переважної більшості заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, а також складають протоколи про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП.

Перетворення Рахункової палати України на вищий незалежний орган зовнішнього аудиту, що діє на підставі Міжнародних стандартів для вищих аудиторських інституцій, а також відсутність практики складання протоколів про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП, уповноваженими особами Рахункової палати України зумовлює потребу перегляду її статусу як учасника провадження у справах про адміністративні правопорушення. Недоцільним є наділення такого суб'єкта адміністративно-юрисдикційними повноваженнями щодо складання протоколів про адміністративне правопорушення, оскільки таке повноваження тягне за собою розгляд Рахункової палати України як учасника адміністративно-деліктного провадження, що має певні процесуальні обов'язки (збирати докази тощо) та підлягає процесуальному контролю.

Зважаючи на необхідність швидкого реагування на порушення бюджетного законодавства на стадіях виконання та звітування про виконання бюджетів (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; взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень тощо) не лише шляхом застосування заходів фінансово-правової відповідальності до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, але й шляхом притягнення до адміністративної відповідальності посадових осіб цих суб'єктів, доцільним є надання уповноваженим особам Державної казначейської служби України права складати протоколи про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП.

Аналіз діяльності судів свідчить, що у багатьох випадках через низку об'єктивних та суб'єктивних чинників, коли бюджетні установи притягнуто до фінансово-правової відповідальності, їх посадові особи уникають адміністративних стягнень. Найпоширенішими підставами для закриття провадження у справах про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП, є відсутність складу адміністративного правопорушення, закінчення строку притягнення до адміністративної відповідальності, а також звільнення посадових осіб від адміністративної відповідальності за малозначимість вчиненого правопорушення.

Необхідним є підготовка та прийняття постанови Кабінетом Міністрів України «Про затвердження Положення про застосування попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства», в якій було б визначено підстави, порядок та строки застосування цього заходу впливу, дії порушника бюджетного законодавства в разі отримання такого попередження, правові наслідки невиконання вимоги щодо усунення порушення бюджетного законодавства.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, пов'язаного з характеристикою адміністративно-правових та фінансово-правових аспектів відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері. У результаті дослідження сформульовано низку наукових та практичних висновків, пропозицій і рекомендацій, до основних з яких можна віднести такі:

1. Зазначено, що термін «юридична відповідальність за правопорушення у бюджетній сфері» є родовим поняттям, в яке законодавець включив такі види юридичної відповідальності як фінансово-правова, адміністративна, кримінальна, цивільна, дисциплінарна, що відрізняються одна від одної характером і ступенем суспільної небезпеки правопорушень як підстав настання того чи іншого виду відповідальності. Фінансово-правову відповідальність за порушення бюджетного законодавства для наукових досліджень доцільно детермінувати як бюджетно-правова відповідальність.

2. Вказано, що бюджетно-правова відповідальність (фінансово-правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства) проявляється в обов'язку учасника правових відносин за порушення бюджетного законодавства зазнати примусових заходів впливу організаційного або майнового характеру, застосованих у визначеній фінансово-правовими нормами процесуальній формі. Бюджетно-правова відповідальність реалізується в позитивному (заохочення до правомірної поведінки у бюджетній сфері) і негативному (застосування заходів примусу за бюджетні правопорушення) аспектах.

3. З'ясовано, що фактичними підставами бюджетно-правової відповідальності (фінансово-правової відповідальності за порушення бюджетного законодавства) є діяння у формі бюджетних правопорушень, що містять різні об'єктивні і суб'єктивні елементи та ознаки. Бюджетним

правопорушенням слід вважати суспільно небезпечну, протиправну, винну дію чи бездіяльність учасника бюджетного процесу, яка посягає на встановлений порядок бюджетної діяльності, та за яку законодавством передбачено фінансово-правову відповідальність.

4. Зазначено, що застосування заходів фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення встановлюються нормами глави 18 БК України, проте, процедура застосування примусових заходів за ці правопорушення регламентується численними підзаконними нормативно-правовими актами, що не сприяє єдності правозастосовної практики. Тому доцільно уніфікувати на законодавчому рівні процедуру застосування заходів фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення. Однією з проблем застосування таких заходів є недостатня визначеність строків. З метою належного встановлення умов бюджетно-правової відповідальності є потреба за допомогою законодавчих норм встановити строк давності, в межах якого можливе застосування заходу фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення, а також процесуальні строки притягнення до такої відповідальності.

5. Визначено, що фактичними підставами адміністративної відповідальності за статтею 164-12 КУпАП є діяння у формі недотримання бюджетно-правових норм. Сукупність елементів адміністративного правопорушення (об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона) має визначальний вплив на віднесення того чи іншого діяння до адміністративно-карних порушень бюджетного законодавства. Суб'єктами адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП, слід вважати керівників, головних бухгалтерів, їх заступників, спеціалістів, на яких покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби та інших посадових осіб розпорядника чи одержувача бюджетних коштів, які внаслідок наданого їм права розпорядження рахунками і підписання відповідних документів здійснили порушення у бюджетній сфері.

6. На підставі аналізу нормативно-правових актів зроблено висновок, що суб'єктами, наділеними найбільшим обсягом повноважень щодо застосування заходів адміністративної та фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері, слід вважати органи Державної фінансової інспекції України. Ці суб'єкти виявляють та документально оформляють бюджетні правопорушення, застосовують або ініціюють застосування переважної більшості заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, а також складають протоколи про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП.

7. Доведено, що перетворення Рахункової палати України на вищий незалежний орган зовнішнього аудиту, що діє на підставі Міжнародних стандартів для вищих аудиторських інституцій, а також відсутність практики складання протоколів про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП, уповноваженими особами Рахункової палати України зумовлює потребу перегляду її статусу як учасника провадження у справах про адміністративні правопорушення. Недоцільним є наділення такого суб'єкта адміністративно-юрисдикційними повноваженнями щодо складання протоколів про адміністративне правопорушення, оскільки таке повноваження тягне за собою розгляд Рахункової палати України як учасника адміністративно-деліктного провадження, що має певні процесуальні обов'язки (збирати докази тощо) та підлягає процесуальному контролю.

8. Зазначено, що, зважаючи на необхідність швидкого реагування на порушення бюджетного законодавства на стадіях виконання та звітування про виконання бюджетів (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; взяття

зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень тощо) не лише шляхом застосування заходів фінансово-правової відповідальності до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, але й шляхом притягнення до адміністративної відповідальності посадових осіб цих суб'єктів, доцільним є надання уповноваженим особам Державної казначейської служби України права складати протоколи про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП.

9. З'ясовано, що аналіз діяльності судів як суб'єктів застосування заходів адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства свідчить, що у багатьох випадках через низку об'єктивних та суб'єктивних чинників, коли бюджетні установи притягнуто до фінансово-правової відповідальності, їх посадові особи уникають адміністративних стягнень. Найпоширенішими підставами для закриття провадження у справах про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП, є відсутність складу адміністративного правопорушення, закінчення строку притягнення до адміністративної відповідальності, а також звільнення посадових осіб від адміністративної відповідальності за малозначимість вчиненого правопорушення.

10. Обґрунтовано необхідність підготовки та прийняття постанови Кабінетом Міністрів України «Про затвердження Положення про застосування попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства», в якій було б визначено підстави, порядок та строки застосування цього заходу впливу, дії порушника бюджетного законодавства в разі отримання такого попередження, правові наслідки невиконання вимоги щодо усунення порушення бюджетного законодавства.

11. Запропоновано для підвищення ефективності нормативно-правового регулювання застосування заходів адміністративної та фінансово-правової відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері внести зміни та доповнення:

а) до Кодексу України про адміністративні правопорушення:

– ч. 1 статті 164-12 викласти у такій редакції: «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; **невиконання або несвоєчасне виконання вимоги щодо усунення порушення бюджетного законодавства, –»;**

– абзац 36 пункту 1 частини 1 статті 255 викласти у такій редакції: «Рахункової палати (статті 164-14, частини п'ята і шоста статті 188-19)» (виключивши повноваження Рахункової палати складати протоколи про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП);

– доповнити пункт 1 частини 1 статті 255 абзацом такого змісту: «Державної казначейської служби України (стаття 164-12);» (надавши повноваження Державній казначейській службі України складати протоколи про адміністративне правопорушення, передбачене статтею 164-12 КУпАП);

б) до Бюджетного кодексу України

– доповнити частину 1 статті 2 пунктом 7-2 такого змісту: «Бюджетне правопорушення – суспільно небезпечна, протиправна, винна дія чи

бездіяльність учасника бюджетного процесу, яка посягає на встановлений порядок бюджетної діяльності, та за яку законодавством передбачено фінансово-правову відповідальність»;

– частину 3 статті 118 викласти у такій редакції «Не допускається застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, визначених статтею 117 цього Кодексу:

1) за раніше виявлені і усунені порушення бюджетного законодавства;

2) після спливу 3 років з моменту вчинення порушення бюджетного законодавства;

3) після спливу 1 року з моменту виявлення порушення бюджетного законодавства».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні: Закон України від 27 березня 2014 року // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 20-21. – Ст. 745.
2. Про відкритість використання публічних коштів: Закон України від 11 лютого 2015 року // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 16. – Ст. 109.
3. Про економію державних коштів та недопущення втрат бюджету: Постанова Кабінету Міністрів України від 1 березня 2014 року // Офіційний вісник України. – 2014. – № 22. – Ст. 683.
4. 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.
5. Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 року // Офіційний вісник України. – 2015. – № 87. – Ст. 165.
6. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за січень – грудень 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/115375>.
7. Про Державний бюджет України на 2016 рік: Закон України від 25 грудня 2015 року // Відомості Верховної Ради України. – 2016. – № 5. – Ст. 54.
8. Про стан здійснення правосуддя адміністративними судами у 2015 році: Постанова Пленуму Верховного Суду України від 5 лютого 2016 року № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0001760-16>.
9. Кучерявенко М.П. Фінансове право: підручник / М.П. Кучерявенко, Д.О. Білінський, О.О. Дмитрик / за ред. д-ра юрид. наук, проф. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2013. – 400 с.

10. Хачатуров Р.Л. Общая теория юридической ответственности: монография / Р.Л. Хачатуров, Д.А. Липинский. – СПб. : Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2007. – 950 с.
11. Головатий М.Ф. Соціальна політика і соціальна робота: Термінологічно-понятійний словник / М.Ф. Головатий, М.Б. Панасик. – К., 2005. – 554 с.
12. Колодій А.М. Загальна теорія держави і права / А.М. Колодій, В.В. Копейчиков, С.Л. Лисенков, В.П. Пастухов, О.Д. Тихомиров – К., 2000. – 317с.
13. Теленик С.С. Особливості казначейського контролю у сфері виконання місцевих бюджетів в Україні / С.С. Теленик // Форум права. – 2011. – № 1. – С. 1012–1017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11tccbvu.pdf>.
14. Самощенко И.С. Ответственность по советскому законодательству / И.С. Самощенко, М.Х. Фарукшин. – М., 1971. – 260 с.
15. Братусь С.Н. Юридическая ответственность и законность / С.Н. Братусь. – М.: Юрид. лит., 1976. – 145 с.
16. Лейст О.Э. Основные виды юридической ответственности за правонарушения / О.Э. Лейст // Правоведение. –1977. – № 3. – С. 211–212.
17. Строгович М.С. Сущность юридической ответственности / М.С. Строгович // Сов. государство и право. – 1979. – № 5. – С. 72-79.
18. Дмитренко Е.С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України: монографія / Е.С.Дмитренко. – К. : Юрінком Інтер, 2014. – 592 с.
19. Краснов М.А. Юридическая ответственность – целостное правовое явление / М.А. Краснов // Сов. государство и право. – 1984. – № 3. – С. 75-80.
20. Горбунова О.Н. Финансовое право: Учебник / О.Н. Горбунова – М.: Юристь, 2014. – 400 с.

21. Иванова О.М. К вопросу о понятии юридической ответственности / О.М. Иванова // Вестник Волжского ун-та: «Юриспруденция». – 2002. – Вып. 20. – С. 90-95.

22. Прокопович Г.А. Юридическая ответственность в советском праве (теоретический аспект): автореф. дис. ... к.ю.н. по спец. 12.00.01 «Теория и история права и государства; история правовых учений» / Г.А. Прокопович. – М., 2003. – 21 с.

23. Агеева Є.А. / Юридична відповідальність у державному управлінні: (соціально-правовий аспект) / Є.А. Агеева. – Спб.: ЛДУ, 2008. – 125 с.

24. Аземша І.Б. Юридична відповідальність: сучасні погляди, дискусії та концепції / І.Б. Аземша // Часопис Київського університету права – 2010. – № 2. – С. 54–57.

25. Федорова В.Т. Принцип правового равенства и юридическая ответственность: автореф. дис... к.ю.н. за спец. 12.00.01 «Теория и история права и государства; история правовых учений» / В.Т. Федорова. – Волгоград, 2003. – 23 с.

26. Андрійко О.Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади / О.Ф. Андрійко. – К.: Наук. думка; ІДП НАН України, 2004. – 304 с.

27. Монаєнко А.О. Вдосконалення норм бюджетного законодавства на сучасному етапі / А.О. Монаєнко // Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія». – 2013. – № 1. – С. 151–163.

28. Чернадцев А.Ф. Теория государства и права: Учебник для вузов / А.Ф. Чернадцев. – М., 2003. – 568 с.

29. Лисенкова С.Л. Теорія держави і права: навч. посіб. / за ред. С.Л. Лисенкова, В.В. Копейчикова. – К., Юрінком Інтер, 2004. – 448 с.

30. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40-44. – Ст. 356.

31. Рішення Бердянського міськрайонного суду Запорізької області у справі № 310/66/14-ц від 3 квітня 2014 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 43323030 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/43323030>.

32. Касьяненко А.М. Фінансова відповідальність за порушення бюджетного законодавства: дис..... к.ю.н за спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А.М. Касьяненко. – Ірпінь, 2015. – 209 с.

33. Рішення Октябрського районного суду м. Полтави у справі № 554/2066/14-ц від 24 лютого 2015 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 43057609 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/43057609>.

34. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року// Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25-26. – Ст. 131.

35. Баб'як А.В. Протидія злочинам, що вчиняються у бюджетній сфері: навч. посібник / А.В. Баб'як, З.Б. Живко, А.О. Йосипів, С.І. Марко, Ю.С.Назар. – Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2010. – 168 с.

36. Крижанівський А.Ф. Сучасний правопорядок: контури теорії / А.Ф. Крижанівський // Актуальні проблеми держави і права. – 2009. – Вип. 49. – С. 251–258.

37. Борисов В.В. Правопорядок – основа нормальної життя общества / В.В. Борисов. – Саратов, 1995. – 205 с.

38. Бахрах Д.Н. Административное право России: учебник для вузов / Д.Н. Бахрах. – М.: БЕК, 1996. – 369 с.

39. Стариков Ю.Н. Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность / Ю.Н. Стариков. – Воронеж, 1995. – 284 с.

40. Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс: підручник / О.П. Орлюк. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 880 с.

41. Назар Ю.С. Правова характеристика зупинення операцій з бюджетними коштами / Ю.С. Назар // Митна справа. – 2010. – № 6, частина 2. – С. 422-428.
42. Суббот А. Забезпечення контролю й обліку великих платників податків / А. Суббот, Н. Гончарук // Віче. – 2013. – № 24. – С. 20-22 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/viche_2013_24_8.
43. Бех Г.В. Фінансове право України: Підручник. / За ред. М.П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2006. – 319 с.
44. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1984. – № 51. – Ст. 1122.
45. Алехин А.П. Административное право: учебник / А.П. Алехин, А.А. Кармолицкий, Ю.М. Козлов. – М., 2003. – 686 с.
46. Копейчиков В.В. Правознавство : [підруч.] / за ред. В.В. Копейчикова, А.М. Колодія. – К. : Юрінком Інтер, 2006. – 748 с.
47. Колпаков В. К. Адміністративно-деліктний правовий феномен: монографія / В.К. Колпаков. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 528 с.
48. Авер'янов В.Б. Адміністративне право України. Академічний курс : [підруч.]. [у 2 т. Т. 1.] / редкол.: В. Б. Авер'янов (голова). – К.: Юридична думка, 2004. – 584 с.
49. Голосніченко І.П. Адміністративне право України: основні поняття : [навч. посіб.] / за ред. І. П. Голосніченка. – К. : ГАН, 2005. – 232 с.
50. Стеценко С.Г. Адміністративне право України: Навчальний посібник / С.Г. Стеценко. – К.: Атіка, 2007. – 624 с.
51. Гончарук С.Т. Адміністративна відповідальність за законодавством України: [посіб.] / С.Т. Гончарук. – К.: Укр. акад. внутр.справ, 1995. – 78 с.

52. Алфьоров С.М. Адміністративне право. Загальна частина. Навч. посіб. / С.М. Алфьоров, С.В. Ващенко, М.М. Долгополова, А.П. Купін. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 216 с.
53. Колпаков В.К. Курс адміністративного права України : підруч. / В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко, І.Д. Пастух та ін. – [2-ге вид., переробл. і допов.]. – К. : Юрінком Інтер, 2013. – 872 с.
54. Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку: дис. ... д.ю.н. за спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В.Д. Чернадчук. – К., 2010. – 419 с.
55. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.
56. Постанова Краматорського міського суду у справі № 234/2846/15-п від 22 лютого 2015 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 56137985 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/56137985>.
57. Назар Ю.С. Адміністративна відповідальність за порушення законодавства про бюджетну систему України / Ю.С. Назар // Митна справа. – 2009. – № 3, частина 2. – С. 16 – 23.
58. Козырин А.Н. Административное право зарубежных стран: учеб. пособие; под ред. проф. А.Н. Козырина. – М. : «СПАРК», 1996. – 428 с.
59. Музика О.А. Про поняття фінансової відповідальності / О.А. Музика // Проблеми пенітенціарної теорії та практики: щорічний бюлетень Київського університету внутрішніх справ. – 2004. – Вип. 9.– С. 259–260.
60. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року // Відомості Верховної Ради України – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.
61. Ухвала Львівського апеляційного адміністративного суду у справі №178785/12/9104 від 2 серпня 2013 року // Реєстраційний номер

судового рішення в ЄДРСР – 32990318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/32990318>.

62. Постанова Херсонського окружного адміністративного суду у справі № 821/3054/13а від 9 грудня 2013 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 35950959 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/35950959>.

63. Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/9991/34689/12 від 10 грудня 2014 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 42311353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/42311353>.

64. Постанова Кодимського районного суду Одеської області у справі № 503/140/13-п від 28 лютого 2013 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 29678695 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/29678695>.

65. Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/9991/44026/12 від 5 листопада 2013 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 35506685 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/35506685>.

66. Постанова Сумського окружного адміністративного суду у справі № 2а-1870/9144/12 від 6 березня 2013 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 30058227 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/30058227>.

67. Постанова Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду у справі № 811/3669/13 від 11 червня 2014 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 40522458 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/40522458>.

68. Постанова Чернівецького окружного адміністративного суду у справі № 824/90/15 від 20 квітня 2015 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 43821807 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/43821807>.

69. Музика-Стефанчук О.А. Про бюджетну відповідальність органів публічної влади / О.А. Музика-Стефанчук // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2012. – № 2. – С. 246–253.

70. Савченко Л.А. Фінансове право : навч. посіб. / Л.А. Савченко, А.В. Цимбалюк, В.К. Шкарупа, М.В. Глух. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. – 85 с.

71. Іванський А.Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз: монографія. – Одеса: Юридична література, 2008. – 504 с.

72. Воронова Л. К. Фінансове право України: Підручник / Л.К. Воронова. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.

73. Ровинський Ю.О. Фінансово-правовий примус в Україні: проблеми та перспективи розвитку: автореф. дис. ... д.ю.н. за спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ю.О. Ровинський. – Запоріжжя, 2011. – 39 с.

74. Нагребельний В.П. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посіб. / В.П. Нагребельний, В.Д. Чернадчук, В.В. Сухонос ; за заг. ред. члена-кореспондента АПрН України В.П. Нагребельного. – К., 2003. – 213 с.

75. Крохина Ю.А. Финансовое право России / Ю.А. Крохина. – М., 2004. – 720 с.

76. Головенко О. Теоретико-правові підходи до розуміння фінансово-правової відповідальності / О. Головенко // Теорія і практика інтелектуальної власності. – 2011. – № 5. – С. 77–83.

77. Куслії В.О. Відповідальність за порушення фінансового законодавства в системі юридичної відповідальності / В.О. Куслії // Європейські перспективи. – 2013. – № 13. – С. 67–71.

78. Усенко Р.А. Фінансові санкції за законодавством України: монографія / Р.А. Усенко; за відп. ред. Д.М. Лук'янця. – К.: Дакор, КНТ, 2007. – 168 с.
79. Коломоєць Т. Адміністративний примус у публічному праві України: теорія, досвід та практика реалізації: монографія / За заг. ред. В.К. Шкарупи, Запоріжжя: «Поліграф», 2004. – 404 с.
80. Мізіна І.В.Адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства: поняття, ознаки та місце в системі юридичної відповідальності / І.В. Мізіна // Митна справа. – 2015. – №1. – С.181-190.
81. Кислухин В.А. Виды юридической ответственности: автореф. дис... к.ю.н по спец. 12.00.01 «Теория и история права и государства; история правовых учений» / В.А. Кислухин. – М., 2002. – 26 с.
82. Віхров О.П. Фінансове право: конспект лекцій / О.П. Віхров, С.О. Ніщима. – Чернігів: ЧДІЕУ, 2002. – 280 с.
83. Карапейчик Я.І. Фінансова відповідальність як категорія фінансового права. Позитивний та негативний (ретроспективний) аспекти / Я.І. Карапейчик // Вісник Маріупольського державного університету. Серія: «Право». – 2013. – № 5. – С. 207–210.
84. Гогин А.А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: монография / А.А. Гогин // Тольятти: Из-во Вуит, 2003. – 167 с.
85. Матузов Н.И. Право как мера свободы и ответственности личности / Н.И. Матузов // Тольятти: Изд-во МА-БиБД, – 1999. – Вып. № 1. – С. 20-26.
86. Бавико О.Є. Склад та ефективність фінансової відповідальності / О.Є. Бавико // Право і суспільство. – 2009. – № 4. – С. 57–62.
- 87.Мацелик М.О. Фінансове право: навч. посіб. / М.О. Мацелик, Т.О. Мацелик, В.А. Пригоцький; за ред. В. К. Шкарупи. – К.: Знання, 2011. – 815 с.

88. Ефремова Э.С. Ответственность за налоговые правонарушения / Э.С. Ефремова // Правоведение. – 2002. – № 2. – С. 60-66.
89. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю: Навч. посіб. / Л.А. Савченко. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.
90. Пастушенко Е.Н. Актуальные вопросы правового регулирования ответственности за нарушение банковского законодательства / Е.Н. Пастушенко // Правоведение. – 2002. – № 5. – С. 140-156.
91. Касич А.О. Бюджетний контроль і його результативність в Україні / А.О. Касич, С.В. Дідур, В.І. Глухова // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії. – 2011. – Вип. № 1. – С. 16-22.
92. Гетьманець О.П. Принцип справедливості в системі принципів бюджетного процесу / О.П. Гетьманець // Держава та регіони. Серія «Право». – 2011. – № 1 – С. 44-47.
93. Карасева М.В. Финансовое право Российской Федерации / М.В. Карасева. – М.: Юристъ, 2004. – 576 с.
94. Андреев А.В. Финансово-правовые санкции: монография / А.В. Андреев. – М., 1984. – 234 с.
95. Міщенко Л.В. Особливості притягнення до фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення / Л.В. Міщенко // Право і суспільство. – 2015. – № 1. – С. 189–193.
96. Чернадчук В.Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: монографія / В.Д. Чернадчук. – Суми: Університетська книга, 2008. – 456 с.
97. Крохина Ю.А. Налоговое право России / Ю.А. Крохина // Учебник для вузов. – М.: НОРМА, 2006. – 372 с.
98. Попадюха Н. Функції, права та обов'язки головних розпорядників коштів як учасників бюджетних правовідносин / Н. Попадюха // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – № 3. – С. 213-223.

99. Гетманець О.П. Бюджетна відповідальність у системі фінансового права / О.П. Гетманець // Право і безпека. – 2013. – № 3. – С. 31-35.

100. Дічкова О.В. Відповідальність за бюджетні правопорушення, допущені на першій стадії бюджетного процесу / О.В. Дічкова // Держава і право. – 2011. – Вип. 51. – С. 422–428.

101. Панкевич Л.В. Бюджетний менеджмент: навч. посіб. / Л.В. Панкевич, М.А. Зварич, П.Я. Могиляк, Б.І. Хомічак. – К.: Знання, 2006. – 293 с.

102. Мазурик Р.В. Теоретичні роздуми щодо юридичної природи санкцій у бюджетному праві / Р.В. Мазурик // Держава та регіони. Серія «Право». – 2014. – № 3. – С. 34-39.

103. Багрій Т.Я. Принцип верховенства права як засада розвитку фінансово-бюджетних правовідносин в Україні / Т.Я. Багрій // Науковий вісник НАВС. – 2011. – №5. – С. 48-57.

104. Яцкін Р.О. Бюджетний контроль як засіб виявлення і захід попередження порушень бюджетного законодавства України / Р.О. Яцкін // Держава і регіони. Серія «Право». – 2013. – № 4. – С. 56–61.

105. Тархов В.А. Гражданское право. Общая часть / В.А. Тархов. – УФА, 1998. – 331 с.

106. Емельянов А.С. Финансовое право России. Учебное пособие с приложением схем и таблиц / А.С. Емельянов. – М., 2002. – 368 с.

107. Якимчук Н.Я. Правовий статус розпорядників бюджетних коштів в Україні: дис. ... д.ю.н. за спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Н.Я. Якимчук. – К., 2010. – 556 с.

108. Яюк Т.А. До питання нормативного закріплення складу фінансового правопорушення у законодавстві України / Т.А. Яюк // Митна справа. – 2011. – № 1, частина 2. – С. 254 – 258.

109. Пономарев С.А. Ответственность за нарушение бюджетного законодательства / С.А. Пономарев // Государство и право. – 1999. – № 2. – С. 68-76.

110. Трохимчук І.М. Суб'єкти фінансового контролю в системі державного управління / І.М. Трохимчук // Малий і середній бізнес «Право, держава, економіка»: економіко-правовий, науково-практичний журнал. – 2009. – № 1-2. – С. 47-53.

111. Стукаленко В.А. До питання про поняття та ознаки суб'єктів фінансового права / В.А. Стукаленко // Форум права. – 2013. – № 1. – С. 981–985 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://archive.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2013-1/13cvascfp.pdf>.

112. Марченко М.Н. Общая теория государства и права: Академический курс в 2-х. т. / М.Н. Марченко. – М.,1998. – Т.1. – 456 с.

113. Битяк Ю.П. Адміністративне право України: підручник ; за заг. ред. Ю.П. Битяка, В.М. Гаращука, В.В. Зуй. – 2-ге вид., переобл. та допов. – Х.: Право, 2013. – 656 с.

114. Ящук О.В. Співвідношення адміністративної та кримінальної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування / О.В. Ящук // Держава та регіони. Серія «Право». – 2010. – № 1. – С. 176-180.

115. Чуприна Л.М. Правовий статус бюджетної установи як суб'єкта фінансових правовідносин: дис.... к.ю.н за спеціальністю 12.00.07 – «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Л.М. Чуприна. – К., 2010. – 216 с.

116. Проць І.М. Поняття, ознаки та склад бюджетного правопорушення / І.М. Проць // Митна справа. – 2013. – № 4. – Кн. 2. – Ч. 2. – С. 118–123.

117. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль в системі управління: монографія / Є.В. Калюга. – К.: Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

118. Теленик С. Сутність поняття «порушення бюджетного законодавства» та його співвідношення з поняттям «бюджетне

правопорушення» / С. Теленик // Підприємництво, господарство і право. – 2008. – № 5. – С. 77–80.

119. Якимчук Н. Заходи бюджетно-правової відповідальності / Н. Якимчук // Вісник Національної академії прокуратури України. – 2008. – № 4. – С. 79–87.

120. Чернадчук В.Д. Правовідносини бюджетної відповідальності / В.Д. Чернадчук // Вісник Національної академії прокуратури України. – 2008. – № 4. – С. 88-91.

121. Чернадчук В.Д. Правова природа стягнень за порушення бюджетного законодавства / В.Д. Чернадчук // Правовий вісник Української академії банківської справи. – 2008. – №1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Pvuabs/texts/2008_1/1.3.3.pdf.

122. Іванова І.М. Система відповідальності учасників бюджетного процесу в Україні потребує змін / І.М. Іванова // Фінансовий контроль. – 2008. – №1 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/47147>.

123. Назар Ю.С. Провадження щодо застосування зменшення бюджетних асигнувань / Ю.С. Назар // Митна справа. – 2013.– № 2, частина 2, книга 2. – С. 441-446.

124. Назар Ю.С. Повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання: процесуальні особливості / Ю.С. Назар // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична. – 2014. – Вип. 2. – С. 119-130.

125. Буряк П.Ю. Аналітична оцінка ролі Державної казначейської служби України у реалізації заходів впливу за порушення бюджетного законодавства / П.Ю.Буряк, У.З. Ватаманюк-Зелінська // Фінанси. – 2014. – Випуск 3 (55). – С. 211-220.

126. Проць І.М. Система фінансово-правових заходів впливу за нецільове використання бюджетних коштів / І.М. Проць, В.С. Ваврик // Митна справа. – 2013. – № 2. – Кн. 2. – Ч. 2. – С. 244–249.

127. Постанова Вінницького окружного адміністративного суду у справі № 802/3792/15-а від 5 листопада 2015 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 53491047 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/53491047>.

128. 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 року // Офіційний вісник України. – 2011. – № 66. – Ст. 2561.

129. Назар Ю.С. Щодо строків прийняття рішення про застосування окремих заходів впливу за порушення бюджетного законодавства / Ю.С. Назар // Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія». – 2015. – № 4. – С. 120–129.

130. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: Постанова Кабінету Міністрів України від 19 січня 2011 року № 21 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 4 (2). – Ст. 205.

131. Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/9991/25169/12 від 30 жовтня 2014 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 41210887 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/41210887>.

132. Постанова Вищого адміністративного суду України у справі К/800/2538/15 від 26 листопада 2015 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 54018075 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54018075>.

133. Ухвала Одеського апеляційного адміністративного суду у справі № 821/1184/15-а від 8 жовтня 2015 року // Реєстраційний номер судового

рішення в ЄДРСР – 52190650 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/52190650>.

134. Назар Ю.С. Правова характеристика призупинення бюджетних асигнувань Ю.С. Назар // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична. – 2012. – Вип. 1. – С. 191-202.

135. Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань: Наказ Міністерства фінансів України від 15 травня 2002 року № 319 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 23. – Ст. 1137.

136. Постанова Херсонського окружного адміністративного суду України у справі № 821/637/15-а від 19 серпня 2015 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 48958495 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/48958495>.

137. 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.

138. 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.

139. Назар Ю.С. Фінансово-правова протидія нецільовому використанню бюджетних коштів як захід боротьби з корупцією: тези міжнародної науково-практичної конференції «Протидія корупції: європейський досвід та українські реалії» (Львів, 20-21 квітня 2012 р.) / Ю.С. Назар. – Львів: ЛьвДУВС, 2012. – С. 121–124.

140. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 року // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35-36, № 37. – Ст. 446.

141. 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.

142. Постанова Сумського окружного адміністративного суду у справі № 818/1249/15 від 6 травня 2015 року // Єдиний державний реєстр судових рішень – 44809800[Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/44809800>.

143. Клименко Н. Окремі аспекти відповідальності за порушення бюджетного законодавства / Н. Клименко // Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. – 2012. – № 1. – С. 139-146.

144. Соколов О.А. Адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства: дис... к.ю.н. за спеціальністю 12.00.07 – «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О.А. Соколов. – К., 2013. – 210 с.

145. Якимчук Н. Підстави та процесуальні особливості адміністративної відповідальності керівників розпорядників бюджетних коштів / Н. Якимчук // Вісник Національної Академії прокуратури України. – 2009. – № 1. – С. 82-90.

146. Колпаков В.К. Адміністративне право України: підруч. / В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 544 с.

147. Ніколаєв О.А. Суб'єкти адміністративної відповідальності за вчинення проступків у сфері безпеки дорожнього руху / О.А. Ніколаєв // Часопис Академії адвокатури України. – 2012. – № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://archive.mdct.ru/e-journals/Chaau/2012-2/12noabdr.pdf>.

148. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення регулювання відносин у сфері забезпечення безпеки

дорожнього руху: Закон України від 14 липня 2015 року // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 39. – Ст. 372.

149. Назар Ю.С. Склад адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства» / Ю.С. Назар // Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. – 2011. – № 7. – С. 302-306.

150. Про державну службу: Закон України від 10 грудня 2015 року // Відомості Верховної Ради України. – 2016. – № 4. – Ст. 43.

151. Про судову практику у справах про хабарництво: Постанова Пленуму Верховного Суду України від 26 квітня 2002 року № 5 // Юридичний вісник України. – 2002. – № 28. – Ст. 21.

152. Остапенко О.І. Суб'єкти, уповноважені розглядати справи про адміністративні правопорушення: Навчальний посібник / О.І. Остапенко. – Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2009. – 213 с.

153. 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.

154. 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.

155. Проць І.М. Суб'єкт адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства» / І.М. Проць // Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право». – 2014. – № 3. – С. 127–130 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pap.in.ua/3_2014/35.pdf.

156. Аналітичний звіт за результатами «Юридичного дослідження законодавства, судової та адміністративної практики притягнення до юридичної відповідальності державних службовців та службовців органів

місцевого самоврядування і відшкодування завданої ними шкоди» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.gromada.lviv.ua/gfx/filez/analit_zvit_nashe_pravo.pdf.

157. Романів Н.І. Адміністративне право. Загальна частина (у схемах, таблицях та коментарях): навчальний посібник / Н.І. Романів, К.М. Костовська, Ю.С. Назар. – Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2012. – 128 с.

158. Колпаков В.К. Курс адміністративного права України: підручник / [Колпаков В.К. та ін.; за ред. В.В. Коваленка]; Національна академія внутрішніх справ. – К.: Юрінком Інтер, 2012. – 805 с. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://pidruchniki.ws/1367111348241/pravo/ponyattya_skladu_administrativnogo_prostupku#861.

159. Постанова Апеляційного суду Чернігівської області у справі № 738/2025/2013 від 12 листопада 2013 року // Єдиний державний реєстр судових рішень – 35142067 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/35142067>.

160. Постанова Голосіївського районного суду у справі № 752/3852/14-п від 16 травня 2014 року // Єдиний державний реєстр судових рішень – 38850845 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/38850845>.

161. Постанова Івано-Франківського міського суду у справі № 0907/11681/2012 від 9 серпня 2012 року // Єдиний державний реєстр судових рішень – 25592509 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/25592509>.

162. Проць И. Административная ответственность за нарушение бюджетного законодательства Украины / И. Проць. – Закон и жизнь. – 2013. – № 9/3. – С. 168-171.

163. Теремцова О.М. Правові засади здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства України / О.М. Теремцова // Європейські перспективи. – 2013. – № 3. – С.65-69.

164. Чечуліна О.О. Модернізація державного фінансового контролю в контексті розвитку програмно-цільового бюджетування / О.О. Чечуліна. – Фінанси України. – 2011. – № 10. – С.15-31.

165. Шкіря Н.Л. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм / Н.Л. Шкіря // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка. – 2011. – Вип. 18.– С.87-93.

166. Федорів О.І. Правові засади здійснення контролю за виконанням бюджету в рамках ЄС / О.І. Федорів // Право і суспільство. – 2014. – № 6. – С. 189-194.

167. Латковський П.П. Питання правового регулювання бюджетного контролю в Україні / П.П. Латковський // Право та державне управління. – 2013. – № 4. – С. 53-57.

168. Репетько О.О. Аналіз ефективності чинної системи державного фінансового контролю в бюджетній сфері України / О.О. Репетько // Теорія та практика державного управління. – 2011. – Вип. 4. – С. 265-273.

169. Гетманець О. П. До питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства / О. П. Гетманець // Форум права. – 2011. – № 1. – С. 206–210 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11goppbz.pdf>.

170. Про Рахункову палату: Закон України від 2 липня 2015 року // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 36. – Ст.360.

171. Бюджетний кодекс України: закон, засади коментар / за ред. О.В. Турчинова і Ц.Г. Огня. – Київ: Парламентське видавництво, 2002. – 320 с.

172. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, затверджені рішенням Рахункової палати від

22 вересня 2015 року № 5-5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.acrada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Metod_rek_fin_audit.pdf.

173. Звіт Рахункової палати України за 2013 рік [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.acrada.gov.ua/doccatalog/document/16744990/Zvit_2013.pdf.

174. Інформаційне повідомлення на виконання рішення Рахункової палати від 24 листопада 2015 року № 9-3 щодо Звіту про результати аудиту ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання пільг та субсидій населенню на оплату житлово-комунальних послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16747887>.

175. Гетьманець О.П. Правове регулювання бюджетного контролю в Україні: дис... д.ю.н за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О.П. Гетьманець. – Харків, 2009. – 427 с.

176. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 року № 375 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 69. – Ст. 1936.

177. Про затвердження Типового положення про структурний підрозділ з питань фінансів обласної, Київської та Севастопольської міської, районної, районної у м. Києві та Севастополі державної адміністрації: Постанова Кабінету Міністрів України від 20 травня 2013 року № 348 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 39. – Ст. 1365.

178. Дмитрик А.Б. Оскарження в адміністративному суді рішення про зменшення бюджетних асигнувань / А.Б. Дмитрик // Митна справа. – 2012. – № 2. – Ч. 2, кн.1. – С. 389–394.

179. 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.

180. 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.

181. Про затвердження Порядку складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства: Наказ Міністерства фінансів України від 15 листопада 2010 року № 1370 //Офіційний вісник України. – 2010. – № 93. – Ст. 3316.

182. 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.

183. Пасічник Ю.В. Бюджетна система України: Навч. посібник / Ю.В. Пасічник. – К.: Знання, 2008. – 670 с.

184. 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.

185. 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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/215061>.

186. Інформація щодо зупинення операцій з бюджетними коштами від 21 січня 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/243932>.

187. Інформація щодо наданих органами Державної казначейської служби України розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства від 15 січня 2015 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/242872>.

188. Про Державну фінансову інспекцію України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6 серпня 2014 року № 310 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 64. – Ст.1764.

189. Степанюк О. Підстави та принципи відповідальності за порушення податкового законодавства / О. Степанюк // Предпринимательство, хазяйство и право. – 2012. – № 8. – С. 36-38.

190. Розпутенко І. Бюджетний процес / І. Розпутенко. – К.: Вид-во УАДУ, 1997. – 245 с.

191. Аналітично-статистичний збірник за результатами діяльності Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів (січень – червень 2014 року) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/105011>.

192. Звіт про результати діяльності органів Держфінінспекції та її територіальних органів за січень–березень 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/108794>.

193. Про затвердження Порядку оформлення Державною фінансовою інспекцією України та її територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення: Наказ Міністерства фінансів України від 9 грудня 2013 року № 1045 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 6. – Ст. 177.

194. Невідомий В.І. Теоретико-практичні аспекти реформування Рахункової палати України у вищу аудиторську інституцію / В.І. Невідомий // Фінанси України. – 2014. – № 2. – С. 30-43.

195. Інформація щодо усунутих розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів порушень, зафіксованих у попередженнях про

неналежне виконання бюджетного законодавства від 15 січня 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/242872>.

196. Постанова Апеляційного суду Тернопільської області у справі № 593/1114/13-п від 2 жовтня 2013 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 34433271 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/34433271>.

197. Постанова Апеляційного суду Одеської області у провадженні № 33/785/565/13 від 7 серпня 2013 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 32878683 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/32878683>.

198. Постанова Ківерцівського районного суду Волинської області у справі № 0305/936/2012 від 27 квітня 2012 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 23711485 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/23711485>.

199. Постанова Апеляційного суду Хмельницької області у справі № 672/498/15-п від 8 травня 2015 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 48874582 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/48874582>.

200. Лученко Д. Окремі проблеми законодавчого регулювання процедури судового оскарження в адміністративно-деліктній сфері / Д. Лученко // Вісник Академії правових наук України. – 2013. – № 1. – С. 156-166.

201. Постанова апеляційного суду Одеської області у справі № 522/15108/14 від 10 грудня 2014 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 41899225 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/41899225>.

202. Постанова Апеляційного суду Тернопільської області у справі № 593/1114/13-п від 19 серпня 2013 року // Реєстраційний номер судового

рішення в ЄДРСР – 33068222 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/33068222>.

203. Інформація щодо наданих органами Державної казначейської служби України розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства від 13 січня 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/303985>.

204. Постанова Рівненського окружного адміністративного суду у справі № 817/3076/15 від 28 жовтня 2015 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 53324141 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/53324141>.

205. Постанова Вінницького окружного адміністративного суду у справі № 802/1553/14-а від 11 червня 2014 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 39376125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/39376125>.

206. Постанова Вінницького апеляційного адміністративного суду у справі № 802/1553/14-а від 9 жовтня 2014 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 40938800 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/40938800>.

207. Постанова Сумського окружного адміністративного суду у справі № 2а-2886/10/1870 від 17 червня 2010 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 10542534 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/10542534>.

208. Постанова Херсонського окружного адміністративного суду у справі № 2-а-3435/11/2170 від 23 січня 2012 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 21079962 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/21079962>.

209. Постанова Львівського окружного адміністративного суду у справі № 2а-6491/11/1370 від 1 листопада 2011 року // Реєстраційний номер

судового рішення в ЄДРСР – 29338128 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/29338128>.

210. Постанова Дніпропетровського окружного адміністративного суду у справі № 804/2801/14 від 17 листопада 2015 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 54500025 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54500025>.

211. Постанова Чернівецького окружного адміністративного суду у справі у справі № 2а-904/10/2470 від 4 березня 2013 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 29872181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/29872181>.

212. Назар Ю.С. Органи Державної фінансової інспекції як позивачі в адміністративних справах про зобов'язання зменшити бюджетні асигнування / Ю.С. Назар // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична. – 2013. – Вип. 2. – С. 195-204.

Додаток А

Анкета для працівників органів Державної фінансової інспекції

Було опитано – 84 чол.

| № | Питання та перелік відповідей | Кількість чол. | % |
|----|---|----------------|-----|
| 1. | Займана посада: | | |
| | головний державний фінансовий інспектор | 6 | 7% |
| | провідний державний фінансовий інспектор | 20 | 25% |
| | старший державний фінансовий інспектор | 24 | 28% |
| | державний фінансовий інспектор | 34 | 40% |
| 2. | Як Ви оцінюєте рівень правового забезпечення діяльності ДФІ щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства: | | |
| | високий | 6 | 7% |
| | належний | 57 | 68% |
| | недостатній | 21 | 25% |
| 3. | Як Ви оцінюєте рівень правового забезпечення діяльності ДФІ щодо притягнення до адміністративної відповідальності посадових осіб за порушення бюджетного законодавства: | | |
| | високий | 4 | 5% |
| | належний | 48 | 57% |
| | недостатній | 32 | 38% |
| 4. | Чи повинна вина бути необхідною ознакою для притягнення розпорядників та одержувачів бюджетних коштів до відповідальності: | | |
| | так | 57 | 68% |
| | ні | 4 | 5% |
| | за загальним правило так, однак у законодавстві можуть бути вказані винятки | 23 | 27% |
| 5. | Як Ви оцінюєте рівень взаємодії органів ДФІ із судами при притягненні до адміністративної відповідальності посадових осіб за порушення бюджетного законодавства: | | |
| | високий | 5 | 6% |
| | належний | 34 | 41% |

| | | | |
|----|--|----|-----|
| | недостатній | 45 | 53% |
| 6. | Який із заходів бюджетно-правової відповідальності є найбільш ефективним: | | |
| | зупинення операцій з бюджетними коштами | 21 | 25% |
| | призупинення бюджетних асигнувань | 23 | 28% |
| | зменшення бюджетних асигнувань | 20 | 24% |
| | попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства | 2 | 2% |
| | жоден не відзначається ефективністю | 18 | 21% |
| 7. | Який вид відповідальності є найбільш ефективним: | | |
| | бюджетно-правова (зупинення операцій з бюджетними коштами, зменшення бюджетних асигнувань тощо) | 35 | 42% |
| | адміністративна (притягнення посадових осіб до відповідальності у вигляді штрафу) | 38 | 45% |
| | жодна не відзначається ефективністю | 11 | 13% |
| 8. | Чи доцільно замість штрафу за порушення бюджетного законодавства до посадових осіб розпорядників та одержувачів бюджетних коштів застосовувати адміністративний арешт: | | |
| | доцільно | 19 | 23% |
| | недоцільно | 54 | 64% |
| | важко відповісти | 11 | 13% |

Сума відповідей у процентному виразі може перевищувати 100%, оскільки респонденти могли вибирати кілька відповідей.

Додаток Б

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. ректора Львівського
державного університету
внутрішніх справ
кандидат юридичних наук, доцент,
полковник міліції



В.В. Серeda
2014 року

АКТ

“30” квітня 2014 року

м. Львів

№ 18/1

Про впровадження результатів дисертаційного дослідження Проць Івонни Миколаївни на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за темою «Відповідальність за правопорушення у бюджетній сфері: адміністративно-правові та фінансово-правові аспекти» у навчальний процес

ПІДСТАВА: наказ ректора Львівського державного університету внутрішніх справ від 24 вересня 2012 року № 431

Уклала експертна комісія з виявлення, узагальнення та впровадження позитивного досвіду роботи у складі:

- начальника відділу організації наукової роботи доктора юридичних наук, доцента, полковника міліції Балинської О.М.;
- начальника навчально-методичного центру кандидата юридичних наук, полковника міліції Рибак О.Г.;
- начальника факультету з підготовки фахівців для підрозділів кадрового забезпечення та міліції громадської безпеки доктора юридичних наук, професора, полковника міліції Гарасиміва Т.З.
- начальника кафедри адміністративного права та адміністративного процесу кандидата юридичних наук, доцента, підполковника міліції Назара Ю.С.

Комісія відповідно до наказу по університету від 24 вересня 2012 року № 431 розглянула та узагальнила подані наукові публікації Проць Івонни Миколаївни за темою дисертації «Відповідальність за правопорушення у бюджетній сфері: адміністративно-правові та фінансово-правові аспекти».

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Проць І.М. Бюджетний контроль як самостійний вид фінансового контролю та засіб попередження бюджетних правопорушень / І.М. Проць // Митна справа. – 2010. – №6. – С. 428-433.
2. Проць І.М. Бюджетно-правова відповідальність у системі юридичної відповідальності / І.М. Проць // Митна справа. – 2013. – №1. – Кн.2. – Ч. 2. – С. 135-141.
3. Проць І.М. Система фінансово-правових заходів впливу за нецільове використання бюджетних коштів (у співавторстві з Вавриком В.С.) / І.М. Проць // Митна справа. – 2013. – №2. – Кн.2. – Ч. 2. – С. 244.–249.
4. Проць И. Административная ответственность за нарушение бюджетного законодательства Украины / И. Проць. – Закон и жизнь. – 2013. – № 9/3. – С. 168-171.
5. Проць І.М. Поняття, ознаки та склад бюджетного правопорушення / І.М. Проць // Митна справа. – 2013. – №4. – Кн.2. – Ч. 2. – С. 118.–123.
6. Проць І.М. Посадові особи як суб'єкти адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства: огляд судової практики / І.М. Проць // Правоохоронна діяльність: конституційні та адміністративно-правові аспекти : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (25 жовтня 2013 р.). – Львів: ЛьвДУВС, 2013. – С. 252–253.

На основі проведеного аналізу комісія дійшла висновку, що подані публікації запроваджені для використання у навчальному процесі ЛьвДУВС, зокрема при викладанні навчальних дисциплін «Фінансове право», «Адміністративне право. Адміністративна відповідальність», рекомендовані до вивчення під час самостійної роботи курсантів та для здійснення подальших наукових досліджень із зазначеної проблематики.



О.М. Балинська

О.Г. Рибак

Т.З. Гарасимів

Ю.С. Назар

Додаток В

ЗАТВЕРДЖУЮ

Ректор Львівського національного
університету ветеринарної медицини
та біотехнологій ім. С.З. Гжицького
професор Сибель В.В.

« 12 » 11 2014 року



АКТ

« 12 » 11 2014 р.

м. Львів

№ 24

Про впровадження результатів дисертаційного дослідження Проць Іванни Миколаївни на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за темою «Відповідальність за правопорушення у бюджетній сфері: адміністративно-правові та фінансово-правові аспекти» у навчальний процес

ПІДСТАВА: наказ ректора Львівського національного університету ветеринарної медицини та біотехнологій імені С.З. Гжицького від « 5 » 11 року № 67/14.

Уклала експертна комісія з виявлення, узагальнення та впровадження позитивного досвіду роботи у складі:

Голови: завідувача кафедри правознавства, к.ю.н., доцента, доктора філософії Любліна Віталія Давидовича, доцента кафедри правознавства, к.ю.н., доцента Тацишина І.Б., старшого викладача кафедри правознавства, к.ю.н. Коморної Л.М., асистента кафедри правознавства, к.ю.н Соломчак Х.Б.

В присутності: аспіранта кафедри адміністративного права та адміністративного процесу Львівського державного університету внутрішніх справ Проць І.М.

Комісія, відповідно до наказу по університету від « 5 » 11 року № 67/14, розглянула та узагальнила результати дисертаційного дослідження Проць Іванни Миколаївни «Відповідальність за правопорушення у бюджетній сфері: адміністративно-правові та фінансово-правові аспекти». На основі проведеного аналізу, комісія дійшла висновку, що подані на розгляд матеріали заслуговують на схвалення та запровадження та використанні у навчальному процесі, зокрема, при викладанні навчальних дисциплін: «Адміністративне

право», «Фінансове право» та «Бюджетне право» (теми №№ 8,9,10, та 14). Як джерела вивчення вказаних навчальних дисциплін рекомендовано публікації Проць І.М., в яких викладено результати проведеного дисертаційного дослідження, зокрема:

1. Проць І.М. Бюджетний контроль як самостійний вид фінансового контролю та засіб попередження бюджетних правопорушень / І.М. Проць // Митна справа. – 2010. – №6. – С. 428-433.

2. Проць І.М. Бюджетно-правова відповідальність у системі юридичної відповідальності / І.М. Проць // Митна справа. – 2013. – №1. – Кн.2. – Ч. 2. – С. 135-141.

3. Проць І.М. Система фінансово-правових заходів впливу за нецільове використання бюджетних коштів (у співавторстві з Вавриком В.С.) / І.М. Проць // Митна справа. – 2013. – №2. – Кн.2. – Ч. 2. – С. 244.–249.

4. Проць И. Административная ответственность за нарушение бюджетного законодательства Украины / И. Проць. – Закон и жизнь. – 2013. – № 9/3. – С. 168-171.

5. Проць І.М. Поняття, ознаки та склад бюджетного правопорушення / І.М. Проць // Митна справа. – 2013. – №4. – Кн.2. – Ч. 2. – С. 118.–123.

6. Проць І.М. Посадові особи як суб'єкти адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства: огляд судової практики / І.М. Проць // Правоохоронна діяльність: конституційні та адміністративно-правові аспекти : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (25 жовтня 2013 р.). – Львів: ЛьвДУВС, 2013. – С. 252–253.

На основі проведеного аналізу комісія дійшла висновку, що подані публікації запроваджені для використання у навчальному процесі ЛНУВМ та БТ ім. С.З.Гжицького, зокрема при викладанні навчальних дисциплін «Фінансове право», «Адміністративне право» і «Біржове право», рекомендовані до вивчення під час самостійної роботи студентів та для здійснення подальших наукових досліджень із зазначеної проблематики.

Голова комісії:

Завідувач кафедри правознавства,

к.ю.н., доцент, доктор філософії



В.Д.Люблін

Член комісії:

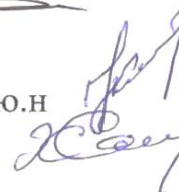
доцент кафедри правознавства,

к.ю.н., доцент



І.Б.Гацишин

старший викладач кафедри правознавства, к.ю.н



Л.М.Коморна

асистент кафедри правознавства, к.ю.н.

Х.Б.Соломчак

Додаток Г

Результати діяльності Державної фінансової інспекції та її територіальних органів за січень-грудень 2015 року

| Показник | Кількість (фактів, об'єктів контролю) | Сума, всього (в тис. грн.) |
|--|--|-------------------------------|
| 1. Проведено контрольних заходів (всього), у тому числі: | 4002 | x |
| 1.1. Ревізій фінансово-господарської діяльності | 3692 | x |
| - у тому числі за зверненнями правоохоронних органів | 1079 | x |
| 1.2. Державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів | 18 | x |
| 1.3. Державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм | 24 | x |
| 1.4. Державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки | 97 | x |
| 1.5. Перевірок державних закупівель | 101 | x |
| 1.6. Оцінок якості внутрішнього аудиту у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади | 8 | x |
| 2. Проведено зустрічних звірок | 16320 | x |
| 3. Фінансові та матеріальні ресурси, охоплені ревізіями та перевітками | x | 754313536,11 |
| Виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів | 3056 | 3870585,34 |
| 1. Недоотримано фінансових ресурсів | 1765 | 790528,56 |
| 2. Проведення витрат з порушенням законодавства (всього), у тому | 2943 | 3080056,78 |

| | | |
|--|-------|------------|
| числі: | | |
| 2.1. Нецільові витрати державних ресурсів | 357 | 82145,38 |
| 2.2. Незаконні витрати | 2887 | 2737244,98 |
| 2.3. Недостачі | 819 | 260625,46 |
| 3. Кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів ревізій та перевірок | 1952 | x |
| 4. Кількість розпочатих досудових розслідувань за матеріалами проведених контрольних заходів | 1053 | x |
| 5. Кількість вручень письмових повідомлень про підозру у вчиненні кримінального правопорушення за переданими матеріалами контрольних заходів | 342 | x |
| 6. Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності | 10214 | 2578,99 |
| 7. Притягнуто осіб до дисциплінарної відповідальності | 2010 | x |
| - у тому числі звільнено із займаних посад | 265 | x |
| 8. Притягнуто до матеріальної відповідальності осіб | 868 | x |
| 9. Призупинено бюджетних асигнувань | 314 | x |
| 10.Зупинено операцій з бюджетними коштами | 2403 | x |
| 11.Зменшено бюджетних призначень/асигнувань розпорядникам бюджетних коштів | 301 | 34474,39 |
| 12.Пред'явлено позовів до суду щодо відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів | 576 | 814011,24 |

| | | |
|--|------|-----------|
| 13.Ініційовано позовів перед органами прокуратури,об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом | 508 | x |
| 14.Отримано економічний ефект від впровадження пропозицій за результатами державних фінансових аудитів | 123 | 161330,46 |
| 15.Стягнуто податковим органом в дохід бюджету за матеріалами ревізій та перевірок | 16 | 2501,33 |
| Усунуто фінансових порушень,що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів | 4569 | 752977,68 |
| У тому числі за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках | 2093 | 224021,09 |
| 1. Надійшло фінансових ресурсів | 2080 | 203841,82 |
| 2. Відшкодовано і поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів (всього), у тому числі: | 4012 | 549135,87 |
| 2.1. Нецільових витрат державних ресурсів | 334 | 51054,13 |
| 2.2. Незаконних витрат | 3895 | 478498,00 |
| 2.3. Недостач | 751 | 19583,74 |

Результати діяльності Державної фінансової інспекції та її територіальних органів щодо застосування окремих заходів адміністративної та фінансово-правової відповідальності за 2011- 2015 роки

| № | Вид заходу впливу | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|---|---|------|------|------|-------|-------|
| 1 | Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності | 1114 | 672 | 686 | 15446 | 10214 |
| 2 | Призупинено бюджетні асигнування | 1590 | 881 | 1081 | 525 | 314 |
| 3 | Зупинено операцій з бюджетними коштами | 6120 | 5168 | 5869 | 3278 | 2403 |
| 4 | Зменшено бюджетних призначень / асигнувань розпорядникам бюджетних коштів | 1599 | 926 | 990 | 525 | 301 |

Додаток Д

Структура виявлених Рахунковою палатою України у 2014 році порушень бюджетного законодавства за видами порушень (у %)

