

**Київський національний торговельно-економічний університет**  
**Кафедра адміністративного, фінансового та інформаційного права**

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

Правові засади відповідальності за порушення бюджетного законодавства

студентки 2 курсу

спеціальності 081 «Право»

Коцко Зоряни

Науковий керівник

к.ю.н., доцент

Гуржій Анна

Валеріївна

Гарант освітньої програми

к.ю.н., професор

Ніколаєва Людмила

Вікторівна

**Київ-2018**

## ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ.....	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. СИСТЕМА ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА БЮДЖЕТНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ.....	9
1.1. Поняття та сутність відповідальності за бюджетні правопорушення.....	9
1.2. Фінансова відповідальність як основний інструмент боротьби з бюджетними правопорушеннями .....	19
1.3. Адміністративна відповідальність в системі відповідальності за бюджетні правопорушення.....	28
РОЗДІЛ 2. НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА БЮДЖЕТНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ .....	38
2.1. Бюджетне правопорушення як підстава фінансово-правової відповідальності.....	38
2.2. Кваліфікація адміністративних правопорушень у бюджетній сфері .....	54
2.3. Заходи фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення..	67
РОЗДІЛ 3. ПРОВАДЖЕННЯ В СПРАВАХ ПРО БЮДЖЕТНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ.....	79
3.1. Суб'єкти бюджетного контролю в механізмі протидії бюджетним правопорушенням .....	79
3.2. Шляхи вдосконалення провадження в справах про бюджетні правопорушення.....	89
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	99
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	104

## **ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ**

БК України – Бюджетний кодекс України

Держаудитслужба України – Державна аудиторська служба 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 аудиторської служби України, протягом 2017 року підрозділами Держаудитслужби в ході заходів державного фінансового контролю встановлено факти проведення з порушенням законодавства операцій по виділенню бюджетних коштів на суму майже 114,1 млн грн, з якої по порушеннях з коштами державного бюджету – понад 81,9 млн грн, з коштами місцевих бюджетів –

32,1 млн гривень. Завдяки вжитим заходам відшкодування порушень, допущених при виділенні бюджетних коштів, протягом звітного періоду забезпечено лише на рівні 34,9 %, або майже 39,9 млн грн з виявлених.

Також, непоодинокими є факти зайвого виділення (отримання) юридичним(и) особам(и) дотацій/субвенцій з бюджету внаслідок завищення відповідних розрахунків. Так, у 2017 році загальний обсяг виявлених таких порушень становив понад 24,8 млн грн, з них 96,6 відсотка –

по порушеннях з коштами державного бюджету. Відшкодування таких порушень у звітному періоді забезпечено на суму майже 10,7 млн грн, або 43,0% від виявлених [5]. 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 правопорушеннями 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 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.

**Мета та завдання дослідження.** Головна мета випускної кваліфікаційної роботи полягає в тому, щоб на основі аналізу вітчизняних і зарубіжних наукових джерел, чинного законодавства та сучасної юрисдикційної практики розробити комплекс пропозицій, спрямованих на вдосконалення правових засад відповідальності за правопорушення в бюджетній сфері. Дана мета обумовила постановку наступних завдань:

- розкрити правовий зміст та охарактеризувати сучасний стан юридичної відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері;
- з'ясувати сутність фінансово-правової відповідальності як особливого інструменту боротьби з бюджетними правопорушеннями;
- розкрити роль адміністративної відповідальності у забезпеченні захисту бюджетних відносин;
- охарактеризувати фактичну, нормативну та процесуальну підстави фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення;
- визначити склад адміністративних правопорушень в бюджетній сфері, окреслити коло суб'єктів їх кваліфікації;
- висвітлити актуальні проблеми фінансово-

правової відповідальності за правопорушення в бюджетній сфері, запропонувати шляхи їх вирішення;

- з'ясувати місце суб'єктів фінансового контролю в системі протидії бюджетним правопорушенням;
- розробити рекомендації та пропозиції, спрямовані на вдосконалення правових засад відповідальності за правопорушення в бюджетній сфері.

**Об'єктом дослідження** є деліктні відносини в бюджетній сфері.

**Предмет дослідження** є правові засади відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

**Методи дослідження.** У ході дослідження було використано раціональне поєднання загальнонаукових і спеціальних методів пізнання, що дало змогу всебічно розглянути предмет дослідження, висвітлити актуальні проблеми відповідальності за бюджетні делікти, а також окреслити шляхи їх вирішення (підрозділи 1.1., 1.2., 1.3. та ін.). Метод абстрагування дозволив відійти від малозначних властивостей предмета дослідження та зосередити увагу на його ключових аспектах (підрозділи 1.1., 1.2., 1.3. та ін.). Дедуктивний метод сприяв узагальненню інформації про сучасний стан юридичної відповідальності за правопорушення в бюджетній сфері (підрозділи 3.1., 3.2.). Метод індукції дозволив розкрити загальні проблеми відповідальності за бюджетні правопорушення на прикладі окремих судових рішень (підрозділи 2.1., 2.2., 2.3.). Метод аналізу покладено в основу вивчення судової практики розгляду та вирішення справ про бюджетні правопорушення. Формально-логічний метод використаний при формулюванні авторських визначень та побудові класифікацій (підрозділи 1.3., 2.3., 3.1., 3.2.). За допомогою порівняльного правового методу визначено перспективні шляхи імплементації кращих зарубіжних практик юрисдикційної діяльності у вітчизняну систему охорони та захисту бюджетних відносин (підрозділ 3.2.).

**Наукова новизна** випускної кваліфікаційної роботи полягає в тому,

що вона являє собою комплексне дослідження, покликане сформувати наукові підґрунтя для вирішення актуальних проблем юридичної відповідальності за правопорушення в бюджетній сфері.

**Практичне значення** одержаних результатів полягає в тому, вони можуть бути використані в науково-дослідній сфері, в нормотворчій та правозастосовній діяльності, в судовій практиці, при розробці та здійсненні заходів боротьби з бюджетними правопорушеннями, а також у навчальному процесі при викладанні курсів «Фінансове право», «Бюджетне право», «Адміністративне право і процес», «Публічне адміністрування» та ін.

**Структура та обсяг роботи.** Структура випускної кваліфікаційної роботи визначена метою та завданнями дослідження. Вона включає вступ, три розділи, вісім підрозділів, висновки і пропозиції, а також перелік використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 112 сторінок, з яких – 98 сторінки основного тексту. Перелік використаних джерел включає 132 найменування.



## РОЗДІЛ 1. СИСТЕМА ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА БЮДЖЕТНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ

### 1.1. Поняття та сутність відповідальності за бюджетні правопорушення

Нормативноправове регулювання бюджетної сфери останнім часом відзначається динамічністю змін. Лише упродовж останніх років до Бюджетного кодексу України було внесено 44 зміни та доповнення, останні з яких – Законом України «Про Державний бюджет України на 2018 рік» [6]. 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 [7]. 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» [8, 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) [9, с. 625]. Зважаючи на межі предмет

у 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 [10, 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.

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 [11, с.205].

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 [12, 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 [13, 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 [14, 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.

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) [15, с.23].

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 [16, 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 [17, 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 поса-

дові 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 [8, с. 62 б].

У сфері бюджетної діяльності цивільна відповідальність полягає, перше, 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 [18] 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 в відшкодування. Прикладом застосування цивільної відповідальності за порушення бюджетного законодавства є справа № 310/66/14-ц за позовом Управління праці та соціального захисту населення виконком у Бердянській міській 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

зав цю посадову особу відшкодувати завдані збитки [19], 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 [20, 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 №55 4/2066/14-

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[21].

За правопорушення у бюджетній сфері до винних осіб може бути застосовано як заходи дисциплінарної відповідальності, за загальним правилом, догону 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 [22]) 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). Спільна небезпека таких злочинів полягає у заподіянні економічних збитків

в державі, створення передумов для корупції, ненадходженні коштів у державний бюджет України, що у свою чергу негативно відображається на економіці країни [ 23, 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 не обґрунтованих бюджетних асигнувань; здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч БКУ 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, перш за все, 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 в окремих випадках 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 поняттями деліктозного 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»



сть», 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 [24, 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 [25, 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 заходів державного примусу, передбачених статтею 117 БК України – попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства; зупинення операцій з бюджетними коштами; при зупинення 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 [26, 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. Бюджетно-правовій відповідальності непритаманна 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, на наявність якої як підвиду фінансово-правової відповідальності в сучасних умовах вказують дослідження характерних рис цього явища та приклади правозастосовної практики.

## **1.2. Фінансова відповідальність як основний інструмент боротьби з бюджетними правопорушеннями**

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 [27]. Найбільш небезпечними вважаються порушення бюджетно-правових норм, оскільки саме за допомогою бюджетного забезпечення реалізуються основні функції держави. Такий стан деліктності у бюджетній с

фері 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.

Такі чинники зумовлюють необхідність комплексного дослідження 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.

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 [20, с. 21]. Більшість дослідників фінансово-деліктних відносин розглядають фінансово-правову відповідальність як правове явище, яке уже сформувалося об'єктивно [28, с. 259]. Така думка підтверджується не лише науковими працями, а 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 [29]. 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 [30]; 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 [31]; в ухвалі Вищого адміністративного суду Ук

раїни 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 [32].

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 [33], 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 [34].

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 [35], 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 [36]. Таку ж точку зору було висловлено у постанові Чернівецького окружного адміністративного суду в ід 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 [37].

Аналіз наукової літератури дозволяє стверджувати, що у сучасній юриспруденції сформувалися кілька основних напрямків у розумінні юридичної природи і системи фінансово-правової відповідальності. Більшість науковців розглядають фінансово-правову відповідальність як самостійний вид юридичної відповідальності [38, 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» [39, с. 77]. Визнаючи фінансову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, дослідники вбачають у 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 [40, 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 [41, 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 [42, 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 [43, 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 [44, с. 161].

В.А. Кислухін займає компромісну позицію, відповідно до якої фінансово-правовідповідальність знаходиться на стадії формування [45, с. 21]. Деякі фахівці визначають 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 і обов'язкового страхування» [46, 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.

Будучи різновидом фінансової відповідальності, бюджетно-правова відповідальність характеризується її загальними ознаками. На думку А.О. Монаєнка, до ознак фінансової відповідальності слід віднести те, що вона: 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 [44, 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 [47, с. 422]. Такої ж точки зору дотримується Л.В. Міщенко [48, 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 – поперше, 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 вчиненням

ння 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 наступають 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 [49, 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 [50, 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 [51, 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 юридичної відповідальності, передусім, відсутністю уніфікованої процедури, що зумовлює різноманітність зовнішніх проявів такої форми.

Отже, бюджетно-правовідповідальність (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.

### **1.3. Адміністративна відповідальність в системі відповідальності за бюджетні правопорушення**

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 тіншових 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 [52, 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 [53] 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 [54, 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. Кармолицкого і Ю.М. Козлова, для нього будуть характерними наступні ознаки: позасудове застосування передбачених адміністративно-правовими нормами примусових заходів; застосування примусових заходів тільки 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 і державного управління, що не мають відомчих обмежень [54, 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) тасуб'єктомадміністративного правопорушення щодо реагування на вчинене правопорушення і на суб'єкта, який його вчинив, а також покладання на правопорушника виду й міри адміністративного стягнення [55, с. 597–598].

В.К. Колпаков вказує, що адміністративна відповідальність – це примусове, з додержанням установленної процедури, застосування правомочним суб'єктом передбачених законодавством за вчинення адміністративного проступку заходів впливу, які здійснені правопорушником [56, 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 [57, 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 [58, 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 [59, 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 [60, с. 19]. Такої ж думки дотримуються С.М. Алфьоров, С.В. Ващенко, М.М. Долгополова, А.П. Купін [61, 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 суспільного шкідливого (антигромадського) діяння; є одним із видів адміністративного примусу у вигляді застосування встановлених законодавством адміністративних стягнень; реалізується в умовах неслужбової підлеглості 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 [62, 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 [53]. В Особливій частині КУпАП містяться склади адміністративних правопорушень у сфері фінансів, оподаткування, митної справи. Це дозволяє стверджувати, що адміністративна відповідальність у фінансовій сф



ері 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 [63, 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 економік

и. Бюджетна система України – сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного і адміністративно-територіальних устроїв і врегульована нормами права [64].

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 по передньої 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 адміністративнокаране 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 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 [65].

Для можливості винесення попередження посадовій особі – порушник у 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 [66, 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 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

[67, 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.

## **РОЗДІЛ 2. НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА БЮДЖЕТНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ**

### **2.1. Бюджетне правопорушення як підстава 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 [68, 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).

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 [69, с.123].

Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року (на відміну від Бю

джетного 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. Якимчу к 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 будьякого правопорушення елементи та ознаки, як зміст об'єктивної сторони (дія, бездіяльність, наслідки тощо), форма вини (умисел чи необережність), ознаки суб'єкта правопорушення тощо [70, 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 [70, 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, щореалізовується у визначеній – бюджетнійсфері. 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 якознаку 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 закон



одавства як певну антисоціальну систему. Формою існування і вираження з місту 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 правоза

стосовною практикою, що особливістю фінансової відповідальності є нехарактерний для інших (окрім цивільної відповідальності) принцип презумпції винуватості суб'єкта фінансово-правової відповідальності [71, с. 250; 20, с. 77]. Однак вина повинна бути необхідною ознакою бюджетного правопорушення, і лише у випадках прямо зазначених у законодавстві можливе притягнення до бюджетноправової 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 правило 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 програмноцільового 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 бюдж

етних асигнувань; зменшення бюджетних асигнувань; повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету; зупинення дії рішення про місцевий бюджет; безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів та інші) [64].

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 [72, 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 бюд

жетного 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 цілєвим 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 [44, 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 [53, 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 [52, 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 [73, 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) [74, 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) [74, с.50].

Нецільове використання бюджетних коштів, включення до складу спе

ціального 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 [75, 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 визначальними. 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 ха



рактики 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) [76, 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 [77, 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 [78, 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 а 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, до вгострокових 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 уста-

нови 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 [79, 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 [80, с. 123]. Загалом, б

юджетне 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. Кваліфікація адміністративних правопорушень у бюджетній сфері**

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 [81, с. 144] та охоплюються диспозиціями норм п.п. 1, 9-16, 20, 22-30, 37, 38 цієї статті БКУ України [82, 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, при власненні чи розтрати); 5) статті 164-2 КУпАП «Порушення законодавства з фінансових питань» (приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності, неподання фінансової звітності, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей, несвоєчасне подання на розгляд, погодження або затвердження річного фінансового плану підприємства державного сектору економіки та звіту про його виконання, перешкоджання працівникам органу державного фінансового контролю у проведенні ревізій та перевірок

тощо) [83, с. 85-88].

Вважаємо недоцільним 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 зосередимо 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. Традиційно до складу адміністративного правопорушення включають 4 елементи: об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона.

Об'єктом адміністративного порушення вважаються суспільні відносини, які можуть регулюватись різними галузями права, але охороняються за допомогою застосування заходів адміністративної відповідальності. 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 п



осягання 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:

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

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);

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);

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);

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);

включення до складу спеціального фонду бюджету надходжень з джерел, не віднесених до таких Бюджетним кодексом України чи законом про Де

ржавний бюджет України на відповідний рік (ч.3 ст.164-12 КУпАП);

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

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);

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

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

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

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

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);

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);

порушення вимог Бюджетного кодексу України щодо виділення коштів

з резервного фонду бюджету (ч.3 ст.164-12 КУпАП);

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

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);

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

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 право мірне 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 [82, 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 суспільнонебезпечні 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 суспільнонебезпечного наслідку, тобто затвердження необґрунтованих бюджетних призначень [82, 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 [84, 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 вс

тановлює 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 [85, с. 245].

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 [81].

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 представни

ків – 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» [86, с. 304].

Закон України «Про державну службу» від 10 грудня 2015 року (вступає в дію 1 травня 2016 року) [87] 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.

Натомість 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 [88].

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 від того, чи вона виконує організаційно-розпорядчі та консультативно-дорадчі функції.

Обов'язковою ознакою посадової особи як суб'єкта адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства є «наявність повноважень щодо розпорядження в адміністративному порядку грошовими ресурсами» [89, с. 21]. Такій ознаці відповідають особи, яким згідно законодавства чи установчих документів надано право розпорядження рахунками і підписання платіжних, розрахункових та інших розпорядчих документів.

Аналіз судової практики 2015–

2017 років свідчить про те, що переважну більшість суб'єктів, що були притягнуті до адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства складала: 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 [90, 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 накладав стягнення у вигляді 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

и на дієве каяття [91].

Таким чином, аналіз норм бюджетного та адміністративно-деліктоного 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, склали 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 [92, 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 форм



і 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 наявності протиправного поведіння) [93]. 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 [26, с. 21].

Отже, на сьогоднішній день 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 бюджетноправових 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 [94, 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 використанням бюджетних коштів, а також однозначно сформулювати нормативні приписи щодо кола осіб, які підлягають адміністративній відповідальності за порушення бюджетного законодавства України.

### **2.3. Заходи фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення**

Питання фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення були та залишаються предметом дослідження багатьох науковців [95;96; 97; 98]. Єдиної позиції щодо змісту та особливостей їх застосування у дослідженнях не спостерігається, однак усталеною є думка, що усі заходи впливу за порушення бюджетного законодавства мають фінансово-правовий характер [20, 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:-

- 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;-
- 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 глава 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 [100, 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.

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) [20, 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 Державної аудиторської служби України зупинення операцій з бюджетними коштами та попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства. Адміністративний суд такі дії органів бюджетного контролю в

изнав правомірними та відмовив у задоволенні адміністративного позову [101].

Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства виноситься 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[102].

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 [102].

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» [103, 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 порушень 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).

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 бюд

жетного 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. [104].

Під час застосування даного 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 розпорядженні про зупинення операцій бюджетну програму (код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів), згідно 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 [104].

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 реєстра

ційними 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 [105].

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



якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч БК України; здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до БК України мають проводитися з іншого бюджету; здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч БК України чи закону про Державний бюджет України; здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів в супереч 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 [106, 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 [103, 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 [107, с. 52].

Порядок призупинення бюджетних асигнувань затверджений наказом Міністерства фінансів України від 15.05.2002 р. № 319 [108]. 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 Р

еспубліки 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 [109].

**Зменшення бюджетних асигнувань** застосовується за такі порушення бюджетного законодавства:-

нецільове використання бюджетних коштів (щодо розпорядників 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;-

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 за

кону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України (див. : Постанова Кабінету Міністрів України від 17 березня 2011 р. №255 «Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів» [110]).

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 [110].

Не допускається зменшення бюджетних асигнувань за раніше виявлені (в тому числі іншим органом, уповноваженим здійснювати контроль за додержанням 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[111]. Таким чином

м, суд констатував недопустимість повторно застосувати захід впливу за вже усунуті порушення бюджетного законодавства.

**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» [112].

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. 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.

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 [112].

**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 витрат місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів).**

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 ко респондуючим 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 [113, 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 [114] – 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 [44, 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 Б

К 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.

Організаційні 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) [115]. 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 проводитися з іншого бюджету, складається акт ревізії або протокол про бюджетне правопорушення. На підставі відповідного акту/протоколу 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 [115].

Підсумовуючи викладене, варто підкреслити, що 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. Зважаючи на це, вважаємо доцільним конкретизувати механізми реалізації заходів бюджетно-правової відповідальності безпосередньо в Бюджетному Кодексі України.

### РОЗДІЛ 3. ПРОВАДЖЕННЯ В СПРАВАХ ПРО БЮДЖЕТНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ

#### 3.1. Суб'єкти бюджетного контролю в механізмі протидії бюджетним правопорушенням

Аналіз провадження в справах про бюджетні правопорушення доцільно розпочати з розгляду кола суб'єктів, уповноважених щодо порушення та розгляду таких справ. Адже саме вони є “рушійною силою” окремих проваджень та провадження та юридичного процесу в цілому. Через реалізацію їхніх повноважень, прав та обов'язків (а нерідко – з їх ініціативи) здійснюються основні процесуальні заходи. Їх правовий статус безпосереднім чином впливає на зміст юрисдикційних процедур, їх фактичний перебіг та підсумковий результат. Зрештою, без їхньої участі провадження існувало б лише “на папері”, і не втілювалося у практику.

На законодавчому рівні питання застосування заходів відповідальності за порушення бюджетного законодавства тісно пов'язані з системою суб'єктів фінансового контролю. Зокрема, відповідно до ст. 118 БК України, суб'єктом 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. Водночас, суб'єктами застосування більшості інших заходів відповідальності виступають Міністерство фінансів України, органи державного фінансового контролю, місцеві фінансові органи та інші державні органи, які вважаються органами бюджетного контролю.

Суб'єкти бюджетного контролю відіграють важливу роль і в механізмі адміністративної відповідальності за бюджетні правопорушення. Так, відпо

відно до ст. 255 КУпАП протоколи про адміністративне правопорушення, передбачене ст.164-

12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства» мають право складати уповноважені на те посадові особи органів державного фінансового контролю та Рахункової палати України.

Рахункова палата є державним колегіальним органом, який від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. 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; проведення витрат державного бюджету; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету; управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету; 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 тощо [116].

Як під час фінансового аудиту, так і під час аудиту ефективності представниками Рахункової палати України виявляються порушення бюджетного законодавства. 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 [117].

Міністерство фінансів України займає особливе місце в системі суб'єктів фінансового контролю. З одного боку, воно виконує найважливіші функції з управління бюджетним процесом від складання проекту Державного бю



джету України до звіту про його виконання, а з іншого – 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 [118, с. 256-257].

Контрольні повноваження Міністерства фінансів України визначені у БК України та постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України» [119]. 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 [120]. 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 в розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов'язані з управлінням коштами місцевого бюджету [121, с. 392].

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 [122], 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 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 [122].

Інший нормативно-правовий акт, прийнятий Міністерством фінансів України визначає порядок складання та форму протоколу про порушення бюджетного законодавства [123]. 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 і здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства.

Поряд із здійсненням процесуальних заходів в справах про бюджетні правопорушення, Міністерство фінансів України може вирішувати такі спра

ви суті. Зокрема, воно має право: по-перше, призупиняти у межах повноважень здійснення бюджетних асигнувань у випадках, передбачених законом; по-друге, зупиняти здійснення операцій з бюджетними коштами в разі виявлення порушення бюджетного законодавства; по-третє, приймати рішення щодо безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету. Рішення про застосування таких заходів в впливу приймає Міністр фінансів.

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.

Відповідно до п.п. 4, 6 Положення про Державну казначейську службу України казначейство відповідно до покладених на нього завдань та в устатовленому 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 юрисдикційної діяльності Державної казначейської служби України є її детальне регулювання на підзаконному рівні. Зокрема, 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) визначають підстави для зупинення операцій з бюджетними коштами та інших заходів бюджетно-правової відповідальності [124].

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 тощо.

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. Так, протягом 2017 року органами Д

ержавної казначейської служби України оформлено 1562 протоколи про порушення бюджетного законодавства (далі –

Протокол) та складено 1845 розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами на рахунках розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів (далі - Розпорядження), з них: -

при виконанні державного бюджету – 427 Протоколи та 516 Розпоряджень; - при виконанні місцевих бюджетів - 1135 Протоколів та 1329 Розпорядження [125].

Державна аудиторська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю. Згідно зБК України, до повноважень органів Державної аудиторської служби України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за: цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудиту); цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії; достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу; веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету; станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудита у розпорядників бюджетних коштів.

Державна аудиторська служба України вживає в установленому порядку заходи щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб, а саме:

вимагає від керівників та інших осіб підприємств, установ та організацій, що контролюються, усунення виявлених порушень законодавства; здійснює контроль за виконанням таких вимог;

звертається до суду в інтересах держави у разі незабезпечення виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів;

застосовує заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, накладає адміністративні стягнення на осіб, винних у порушенні законодавства;

передає в установленому порядку правоохоронним органам матеріали за результатами державного фінансового контролю у разі встановлення порушень законодавства, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь[126].

Як бачимо, контрольні повноваження органів Державної аудиторської служби 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 Державної аудиторської служби України, а також її міжрегіональних територіальних органів (Північний офіс Держаудитслужби, Північно-східний офіс Держаудитслужби, Південний офіс Держаудитслужби, Західний офіс Держаудитслужби, Східний офіс Держаудитслужби). Розглядають такі

справи суди з дотриманням правил територіальної та інстанційної підсудності.

Статистичні дані свідчать про те, що саме органи Державної аудиторської служби України здійснюють найбільший обсяг роботи щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Протягом 1 півріччя 2018 року органами Державної аудиторської служби України проведено загалом 768 заходів державного фінансового контролю (в тому числі 597 планових та 168 позаплановий ревізій та перевірок), з яких 763 ревізії певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності та 2 перевірки закупівель. Порушення фінансово-господарської дисципліни виявлено на 695 підприємствах, в установах та організаціях.

Загалом протягом січня - червня 2018 року на 672 підприємствах, в установах і організаціях усіх форм власності за результатами ревізій та перевірок виявлено порушення, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на загальну суму майже 1,4 млрд грн, з них при використанні державних ресурсів - на суму понад 1,1 млрд грн, комунальних ресурсів - на суму 242,9 млн гривень[127].

За результатами проведених заходів контролю загалом органами Державної аудиторської служби подано 463 пропозиції щодо застосування фінансових санкцій до порушників фінансово-бюджетної дисципліни, з яких застосовано 399, а саме: у 46 випадках призупинено бюджетні асигнування, у 323 - зупинено операції з бюджетними коштами та 30 об'єктам контролю - розпорядникам бюджетних коштів зменшено бюджетні призначення/асигнування на загальну суму 9,9 млн гривень.

З метою вжиття відповідних заходів до порушників фінансової дисципліни органами Державної аудиторської служби до правоохоронних органів у звітному періоді передано 510 матеріалів ревізій та перевірок. Своєю чергою, правоохо

ронними органами у січні –

червні 2018 року за матеріалами проведених заходів державного фінансового контролю розпочато 249 досудових розслідувань та 96 досудових розслідувань за результатами участі у перевітках правоохоронних органів[**Ошибка! Неизвестный аргумент ключа.**].

У першій половині 2018 року Держаудитслужби, реалізуючи право на звернення до суду в інтересах держави, пред'явили 17 позовів до суду щодо відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму понад 4,3 млн грн. Також ініційовано 251 цивільний позов перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом. Вживаючи заходи, спрямовані на посилення персональної відповідальності порушників фінансової дисципліни, до адміністративної відповідальності притягнуто 2,0 тис. посадових осіб. Загальна сума накладених адміністративних стягнень склала понад 625,6 тис. гривень. До дисциплінарної відповідальності притягнуто 353 посадові особи, з яких 48 – звільнено із займаних посад, до матеріальної – 196 осіб.

За результатами заходів державного фінансового контролю, якими виявлені порушення чинного законодавства, керівниками центральних і місцевих органів влади, підприємств, установ та організацій прийнято 686 юрисдикційних рішень[**Ошибка! Неизвестный аргумент ключа.**].

Узагальнюючи викладене, можемо констатувати, що суб'єкти фінансового контролю формують стрижневу ланку механізму протидії бюджетним правопорушенням. Будучи наділеними широкими юрисдикційними повноваженнями, кадровими та матеріально-технічними ресурсами вони несуть на собі основний тягар відповідальності за виявлення та припинення деліктів у бюджетній сфері. Аналіз статистичних даних свідчить про те, що їх юрисдикційна діяльність є достатньо ефективною. Тим не менш, окремі її напрямки потребують більш досконалого правового забезпечення.



### **3.2. Шляхи вдосконалення провадження в справах про бюджетні правопорушення**

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, до яких належать Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України.

При цьому відповідна діяльність Державної аудиторської служби України регламентується спеціальним підзаконним нормативно-правовим актом – Порядком оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення (затверджений наказом Державної аудиторської служби України від 01.12.2016 № 168 [128]). Згідно з цим документом, 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.

У разі неявки особи, яка притягається до адміністративної відповідальності, складається акт довільної форми, який засвідчує факт такої неявки. Акт підписується не менш як трьома посадовими особами органу державного фінансового контролю та реєструється у журналі реєстрації актів, що засвідчують факт неявки особи, яка притягається до адміністративної відповідальності.

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 [128].

Схожого чіткого нормативно-правового регулювання діяльності уповноважених осіб Рахункової палати України (її територіальних органів) щодо складання та направлення протоколів про адміністративні правопорушення наразі не існує. Приписи чинних законодавчих та підзаконних нормативно-правових актів, що визначають правовий статус та діяльність Рахункової па

лати 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 [116].

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 [117]. 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) [129, 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, щонає 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, які виконують значний обсяг роботи щодо виявлення порушень бюджетного законодавства на стадіях виконання та звітування про виконання бюджетів. Зазначена робота характеризується достатньою результативністю.

У січні –

червні 2018 року за оперативними даними розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів усунуто 7 206 порушень бюджетного законодавства на загальну суму 5 796,5 млн грн, у тому числі: державний бюджет: -

в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань усунуто 1213 порушення на загальну суму 1 925,4 млн грн; -

при прийнятті до виконання платіжних доручень –

89 порушення на 42,7 млн грн; місцеві бюджети:-

в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань усунуто 537 порушень на загальну суму 3 720,6 млн грн;-

при прийнятті до виконання платіжних доручень –

367 порушень на 107,8 млн гривень.

Крім цього, усунуто 3085 порушень на суму 3 445,3 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 державног

о та місцевих бюджетів, у разі недотримання порядків відкриття (закриття) рахунків, подання фінансової і бюджетної звітностей та інших випадках порушення норм бюджетного законодавства [130].

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 адміністративні порушення бюджетного законодавства розглядають судді районних, районних міст, міських

чи міськрайонних судів. 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: 1) відсутність складу правопорушення; 2) закінчення строку притягнення до адміністративної відповідальності; 3) звільнення від адміністративної відповідальності за малозначністю вчиненого правопорушення.

Застосування останньої підстави спричиняє найбільше дискусій щодо суб'єктивного підходу судами до визначення поняття “малозначність”, 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 особи своєї свободи громадян (ч. 5 ст. 7 КУпАП), особою, щодо якої її винесено, а також потерпілим. Натомість, ст. 294 КУпАП визначає, що постанову судді у справі про адміністративне правопорушення може бути оскаржена особою, яку притягнуто до адміністративної відповідальності, її законним представником, захисником, потерпілим, його представником.

При цьому суб'єкти бюджетного контролю позбавлені права на апеляційне оскарження постанови місцевого суду в інтересах держави. У випадках, коли представники Держаудитслужби України все таки оскаржують постанову судів першої інстанції, апеляційні суди не приймають їх скарги до розгляду, мотивуючи це тим, що апелянт не є у справі ні особою щодо якої винесено рішення, ні потерпілим, а отже –

не має права подавати апеляційну скаргу у цьому адміністративному пров

адженні [131].

Як неодноразово зазначалося у попередніх підрозділах роботи, 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 Державної аудиторської служби України та Державної казначейської служби України.

Щодо останнього суб'єкта бюджетного контролю, то окремі матеріальні та процесуальні аспекти винесення попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства викладені в Методичних рекомендаціях щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Зокрема, 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; г) назва, номер, дата та сума документа, який повертається без виконання; г) код програмної класифікації видатків та кредитування державного або 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 казначейс

ької служби складається протокол про порушення бюджетного законодавства у двох примірниках [124].

Відповідно до інформації щодо наданих органами Державної казначейської служби України протягом 2017 року органами Державної казначейської служби попереджено 15 637 порушень бюджетного законодавства, допущених розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на загальну суму 8 703,1 млн грн.

Крім цього, в процесі подання кошторисів та інших документів, що застосовуються при виконанні бюджету, у разі недотримання порядків відкриття (закриття) рахунків, подання фінансової і бюджетної звітностей та інших випадках порушення бюджетного законодавства по державному та місцевих бюджетах надано 6 703 попередження на суму 10 964,9 млн гривень.

Усунуто ж 15 203 порушень бюджетного законодавства на загальну суму 7 791,8 млн грн. [98]. Тобто у 434 випадках винесення попередження з вимогою усунути порушення бюджетного законодавства такі порушення усунути і 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 15 203 попереджень на суму 7 791,8 млн грн. Усунуто ж 6 168 порушень на суму 8 219,9 млн грн. У цьому випадку розпорядники (одержувачі) бюджетних коштів не відреагували на винесене попередження у 965(!) випадках.

Однією з причин такої ситуації слід вважати відсутність на нормативному-правовому рівні чіткого закріплення наслідків невиконання вимоги про усунування порушення бюджетного законодавства, яка направляє разом з попередженням. Це, в свою чергу, зумовлює необхідність тлумачення правозастосовним органом норм бюджетного законодавства, причому таке тлумачен



ня 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 [132].

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, необхідно видається підготовка та прийняття постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення щодо застосування попередження про неналежне виконання 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 по

рушення порядку і термінів здійснення такої оплати; здійснення платежів з а 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 самій же 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 право порушення 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.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

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. На сучасному етапі головним засобом правової охорони бюджетних відносин є юридична відповідальність. З нею пов'язуються ключові напрями протидії бюджетним правопорушенням. Вона гарантує стабільність право відносин та забезпечує їх захист від протиправних посягань. Разом з тим, реалізація завдань юридичної відповідальності в бюджетній сфері, є недостатньо ефективною. Наочне свідчення тому –

відсутність сталих тенденцій щодо зменшення кількості бюджетних правопорушень, а також великі масштаби заподіюваної ними соціально-економічної шкоди. Такий стан справ обумовлюється широким колом правових та організаційних проблем, пов'язаних з профілактикою правопорушень, їх виявленням, припиненням і кваліфікацією, розглядом відповідних юридичних справ, складанням процесуальних документів, здійсненням процесуальних дій, прийняттям та виконанням процесуальних рішень. Успішне вирішення цих проблем неможливе без надійного організаційно-правового підґрунтя. Зважаючи на це першочергове завдання держави полягає у створенні ґрунтовної правової бази та дієвих організаційних механізмів юридичної відповідальності у бюджетній сфері.

2. Захист бюджетних відносин від протиправних посягань має комплексний характер та забезпечується засобами кримінальної, адміністративної,

дисциплінарної, цивільної та фінансово-правової відповідальності. У системі цих засобів головним елементом є фінансово-правова відповідальність, котра 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 володіє рядом особливостей, які дозволяють виокремити її з-поміж інших суміжних правових явищ – по-перше, фінансово-правової відповідальності за податкові, валютні та інші фінансові правопорушення, по-друге, адміністративної, кримінальної, цивільної та дисциплінарної відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Зокрема, вона характеризується специфікою нормативних і фактичних підстав, юридичних санкцій та процесуальної форми.

3. Важливу роль у системі захисту бюджетних відносин від протиправних посягань відіграє інститут адміністративної відповідальності. Він є дієвим засобом припинення таких порушень, притягнення до відповідальності за їх вчинення, а також відновлення порушених прав і законних інтересів у бюджетній сфері. Разом з тим функціонування цього інституту супроводжується низкою організаційних і правових проблем, які помітно знижують його ефективність та гальмують його подальший розвиток. З метою її подолання необхідно здійснити кроки, спрямовані на вдосконалення вітчизняного адміністративно-деліктного законодавства в частині регулювання матеріальних і процесуальних аспектів відповідальності за правопорушення в бюджетній сфері.

4. З урахуванням сучасної юрисдикційної практиката узагальнюючи сучасні наукові концепції, доцільно виділити наступні підстави фінансово-

правової відповідальності за бюджетні правопорушення:

нормативно-

правову, котра охоплює весь масив юридичних норм, необхідних для кваліфікації протиправного посягання як бюджетного правопорушення, процесуального розгляду відповідної справи та прийняття у ній вмотивованого рішення;

фактичну –

суспільно небезпечне, протиправне, винне діяння (дія чи бездіяльність) учасника бюджетного процесу, яке посягає на встановлений порядок бюджетної діяльності, та за яку законодавством передбачено фінансово-правову відповідальність;

процесуальну –

прийняття компетентним органом (посадовою особою) рішення (постанови) про накладення застосування фінансових санкцій за порушення бюджетного законодавства.

5. На підставі аналізу складу адміністративних правопорушень в бюджетній сфері визначено, що їх об'єктом виступають суспільні відносини з приводу складання, розгляду, затвердження та виконання бюджетів, що складають бюджетну систему України. Об'єктивна сторона таких правопорушень проявляється в діях або бездіяльності, які становлять небезпеку для бюджетних відносин. При цьому в більшості випадків кваліфікація адміністративних правопорушень в бюджетній сфері не потребує встановлення матеріальних шкідливих наслідків діяння, а отже їх склади є формальними. Суб'єктами відповідних адміністративних деліктів 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. Суб'єктивна сторона адміністративних правопорушень в б

юджетній сфері характеризується наявністю умислу.

6. Сучасний стан правового регулювання фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення свідчить про те, що її процесуальні аспекти регламентуються широким колом підзаконних нормативно-правових актів, які характеризуються наявністю багатьох суперечностей, дублювань і “прогалин”. Це обумовлює непослідовність дій окремих суб’єктів бюджетного контролю та неузгодженість юрисдикційної практики в цілому. З метою вирішення окресленої проблеми доцільно здійснити уніфікацію процедур фінансово-правової відповідальності на законодавчому рівні. Зокрема, необхідно уніфікувати строки відповідних проваджень, а також визначити строки давності притягнення до фінансово-правової відповідальності за правопорушення в бюджетній сфері.

7. Суб’єкти фінансового контролю являють собою стрижневу ланку механізму протидії бюджетним правопорушенням. Володіючи широкими юрисдикційними повноваженнями, кадровими та матеріально-технічними ресурсами вони реалізують функцію виявлення та припинення деліктів у бюджетній сфері. Аналіз статистичних даних свідчить про те, що їх юрисдикційна діяльність є достатньо ефективною. Тим не менш, окремі її напрямки потребують більш досконалого правового забезпечення. Зокрема, існує потреба в наділенні окремих суб’єктів фінансового контролю (зокрема, Державної казначейської служби України) повноваженням складати протоколи про адміністративні правопорушення в бюджетній сфері.

8. З метою вдосконалення правового регулювання деліктних відносин в бюджетній сфері пропонується здійснити наступні кроки:

ч. 1 ст. 164-

12 КУпАП викласти у такій редакції: “Включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань; порушення ви

мог 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, тягне за собою... ”;

абзац 36 п. 1 ч. 1 ст. 255 КУпАП викласти у такій редакції: “Рахункової палати (статті 164-14, частини п'ята і шоста статті 188-19)”;

п. 1 ч. 1 ст. 255 КУпАП доповнити абзацом такого змісту: “Державної казначейської служби України (стаття 164-12)”;

ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України доповнити пунктом 7-2 такого змісту: “Бюджетне правопорушення – суспільно небезпечна, проти правна, винна дія чи бездіяльність учасника бюджетного процесу, яка посягає на встановлений порядок бюджетної діяльності, та за яку законодавством передбачено фінансово-правову відповідальність”.

## 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 Про Державний бюджет України на 2016 рік: Закон України від 25 грудня 2015 року / Відомості Верховної Ради України. 2016. № 5. Ст. 54.
- 7 Про стан здійснення правосуддя адміністративними судами у 2015 році: Постанова Пленуму Верховного Суду України від 5 лютого 2016 року № 1 URL: Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0001760-16>.
- 8 Кучерявенко М.П. Д.О. Білінський Фінансове право: підручник / за ред. д-ра юрид. наук, проф. М.П. Кучерявенка. Харків : Право, 2013. 400 с.
- 9 Хачатуров Р.Л., Липинский Д.А. Общая теория юридической ответственности: монография / Р.Л. Хачатуров,. СПб. : Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2007. 950 с.
- 10 Головатий М.Ф., Панасик М.Б. Соціальна політика і соціальна робота: Термінологічно-понятійний словник. Київ, 2005. 554 с.
- 11 Колодій А.М., Лисенков С.Л. Загальна теорія держави і права. Київ. 2000.



317с.

- 12 Самощенко И.С. Ответственность по советскому Законодательству. Москва, 1971. 260 с.
- 13 Братусь С.Н. Юридическая ответственность и законность Москва. Юрид. лит., 1976. 145 с.
- 14 Лейст О.Э. Основные виды юридической ответственности за правонарушения. Правоведение. 1977. № 3. С. 211–212.
- 15 Федорова В.Т. Принцип правового равенства и юридическая ответственность: автореф. дис... к.ю.н. за спец. 12.00.01. Волгоград, 2003. 23 с.
- 16 Чернадцев А.Ф. Теория государства и права: Учебник для вузов М., 2003. 568 с.
- 17 Лисенкова С.Л. Теорія держави і права: навч. посіб. / за ред. С.Л. Лисенкова, В.В. Копейчикова. Київ. Юрінком Інтер 2004. 448 с.
- 18 Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року / Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40-44. Ст. 356.
- 19 Рішення Бердянського міськрайонного суду Запорізької області у справі № 310/66/14-ц від 3 квітня 2014 року / Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР 43323030 URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/43323030>.
- 20 Касьяненко А.М. Фінансова відповідальність за порушення бюджетного законодавства: дис..... к.ю.н за спец. 12.00.07. Ірпінь, 2015. 209 с.
- 21 Рішення Октябрського районного суду м. Полтави у справі № 554/2066/14-ц від 24 лютого 2015 року / Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР 43057609 Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/43057609>.
- 22 Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року// Відомості Верховної Ради України. 2001. № 25-26. Ст. 131.
- 23 Баб'як А.В., Живко З.Б. Протидія злочинам, що вчиняються у бюджетній

- сфері: навч. посібник Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2010. 168 с.
- 24 Крижанівський А.Ф. Сучасний правопорядок: контури теорії / Актуальні проблеми держави і права. 2009. Вип. 49. С. 251–258.
- 25 Борисов В.В. Правопорядок – основа нормальної життя общества. Саратов. 1995. 205 с.
- 26 Назар Ю.С. Правова характеристика зупинення операцій з бюджетними коштами Митна справа. 2010. № 6, частина 2.С. 422-428.
- 27 Суббот А. Забезпечення контролю й обліку великих платників податків. Віче. 2013. № 24. С. 20-22 URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/viche\\_2013\\_24\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/viche_2013_24_8).
- 28 Музика О.А. Про поняття фінансової відповідальності. Проблеми пенітенціарної теорії та практики: щорічний бюлетень Київського університету внутрішніх справ. 2004. Вип. 9. С. 259–260.
- 29 Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року / Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
- 30 Ухвала Львівського апеляційного адміністративного суду у справі №178785/12/9104 від 2 серпня 2013 року / Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 32990318 URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/32990318>.
- 31 Постанова Херсонського окружного адміністративного суду у справі № 821/3054/13а від 9 грудня 2013 року / Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 35950959 URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/35950959>.
- 32 Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/9991/34689/12 від 10 грудня 2014 року / Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 42311353 URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/42311353>.
- 33 Постанова Кодимського районного суду Одеської області у справі № 503/140/13-п від 28 лютого 2013 року / Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 29678695 URL:

<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/29678695>.

- 34 Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/9991/44026/12 від 5 листопада 2013 року / Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 35506685 URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/35506685>.
- 35 Постанова Сумського окружного адміністративного суду у справі № 2а-1870/9144/12 від 6 березня 2013 року / Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 30058227 URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/30058227>.
- 36 Постанова Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду у справі № 811/3669/13 від 11 червня 2014 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 40522458 URL:<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/40522458>.
- 37 Постанова Чернівецького окружного адміністративного суду у справі № 824/90/15 від 20 квітня 2015 року / Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 43821807 URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/43821807>.
- 38 Крохина Ю.А. Финансовое право России. Москва.2004. 720 с.
- 39 Головенко О. Теоретико-правові підходи до розуміння фінансово-правової відповідальності. Теорія і практика інтелектуальної власності. 2011. № 5. С. 77–83.
- 40 Куслії В.О. Відповідальність за порушення фінансового законодавства в системі юридичної відповідальності. Європейські перспективи. 2013. № 13. С. 67–71.
- 41 Усенко Р.А. Фінансові санкції за законодавством України: монографія Київ: Дакор. КНТ. 2007.168 с.
- 42 Коломоєць Т. Адміністративний примус у публічному праві України: теорія, досвід та практика реалізації: монографія Запоріжжя: «Поліграф», 2004. 404 с.
- 43 Мізіна І.В.Адміністративна відповідальність за порушення бюджетного

- законодавства: поняття, ознаки та місце в системі юридичної відповідальності. Митна справа. 2015. №1. С.181-190.
- 44 Монаєнко А.О. Вдосконалення норм бюджетного законодавства на сучасному етапі. Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія». 2013. № 1. С. 151–163.
- 45 Кислухин В.А. Виды юридической ответственности: автореф. дис... к.ю.н по спец. 12.00.01. Москва. 2002. 26 с.
- 46 Віхров О.П. Фінансове право: конспект лекцій Чернігів: ЧДІЕУ, 2002. 280 с.
- 47 Дічкова О.В. Відповідальність за бюджетні правопорушення, допущені на першій стадії бюджетного процесу / Держава і право. 2011.Вип. 51. С. 422–428.
- 48 Міщенко Л.В. Особливості притягнення до фінансово-правової відповідальності за бюджетні правопорушення / Право і суспільство. 2015. № 1. С. 189–193.
- 49 Панкевич Л.В. Зварич М.А., Бюджетний менеджмент: навч. посіб. Київ: Знання, 2006. 293 с.
- 50 Мазурик Р.В. Теоретичні роздуми щодо юридичної природи санкцій у бюджетному праві. Держава та регіони. Серія «Право». 2014.№ 3. С. 34-39.
- 51 Багрій Т.Я. Принцип верховенства права як засада розвитку фінансово-бюджетних правовідносин в Україні / Науковий вісник НАВС. 2011. №5. С. 48-57.
- 52 Бех Г.В. Фінансове право України: Підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2006. 319 с.
- 53 Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року / Відомості Верховної Ради УРСР. 1984. № 51. Ст. 1122.
- 54 Алехин А.П. Административное право: учебник, Москва. 2003. 686 с.
- 55 Копейчиков В.В. Правознавство : підруч. Київ : Юрінком Інтер, 2006.

748 с.

- 56 Колпаков В. К. Адміністративно-деліктний правовий феномен: монографія / Київ: Юрінком Інтер, 2004. 528 с.
- 57 Авер'янов В.Б. Адміністративне право України. Академічний курс : підруч. / редкол.: В. Б. Авер'янов (голова). Київ: Юридична думка, 2004. 584 с.
- 58 Голосніченко І.П. Адміністративне право України: основні поняття : навч. посіб. / за ред. І. П. Голосніченка. Київ : ГАН, 2005. 232 с.
- 59 Стеценко С.Г. Адміністративне право України: Навчальний посібник / Київ: Атіка, 2007. 624 с.
- 60 Гончарук С.Т. Адміністративна відповідальність за законодавством України: посіб. / Київ: Укр. акад. внутр.справ, 1995. 78 с.
- 61 Алфьоров С.М., С.В. Ващенко Адміністративне право. Загальна частина. Навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 216 с.
- 62 Колпаков В.К. Курс адміністративного права України : підруч. Київ. Юрінком Інтер, 2013. 872 с.
- 63 Чернадчук В.Д. Бюджетні правовідносини в Україні: теорія, практика та перспективи розвитку: дис. ... д.ю.н. за спец. 12.00.07. Київ 2010. 419 с.
- 64 Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року / Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50-51. Ст. 572.
- 65 Постанова Краматорського міського суду у справі № 234/2846/15-п від 22 лютого 2015 року / Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 56137985 URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/56137985>.
- 66 Назар Ю.С. Адміністративна відповідальність за порушення законодавства про бюджетну систему України. Митна справа. 2009. № 3, частина 2. С. 16 – 23.
- 67 Козырин А.Н. Административное право зарубежных стран: учеб. пособие; под ред. проф. А.Н. Козырина. Москва : «СПАРК», 1996. 428 с.
- 68 Яцкін Р.О. Бюджетний контроль як засіб виявлення і захід попередження

порушень бюджетного законодавства України / Держава і регіони. Серія «Право». 2013. № 4. С. 56–61.

- 69 Емельянов А.С. Финансовое право России. Учебное пособие с приложением схем и таблиц. Москва, 2002. 368 с.
- 70 Якимчук Н.Я. Правовий статус розпорядників бюджетних коштів в Україні: дис. ... д.ю.н. за спец. 12.00.07. Київ, 2010. 556 с.
- 71 Музика-Стефанчук О.А. Про бюджетну відповідальність органів публічної влади / Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. 2012. № 2. С. 246–253.
- 72 Яюк Т.А. До питання нормативного закріплення складу фінансового правопорушення у законодавстві України. Митна справа. 2011. № 1, частина 2. С. 254 – 258.
- 73 Тархов В.А. Гражданское право. Общая часть УФА, 1998. 331 с.
- 74 Трохимчук І.М. Суб'єкти фінансового контролю в системі державного управління / Малий і середній бізнес «Право, держава, економіка»: економіко-правовий, науково-практичний журнал. 2009. № 1-2. С. 47-53.
- 75 Стукаленко В.А. До питання про поняття та ознаки суб'єктів фінансового права. Форум права. 2013. № 1. С. 981–985 URL: <http://archive.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2013-1/13cvacfp.pdf>.
- 76 Марченко М.Н. Общая теория государства и права: Академический курс в 2-х. т. Москва, 1998. Т.1. 456 с.
- 77 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. Харків: Право, 2013. 656 с.
- 78 Ящук О.В. Співвідношення адміністративної та кримінальної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування / Держава та регіони. Серія «Право». 2010. № 1. С. 176-180.
- 79 Чуприна Л.М. Правовий статус бюджетної установи як суб'єкта фінансових правовідносин: дис.... к.ю.н за спеціальністю 12.00.07. Київ,

2010. 216 с.
- 80 Проць І.М. Поняття, ознаки та склад бюджетного Правопорушення. Митна справа. 2013. № 4. Кн. 2. Ч. 2. С. 118–123.
- 81 Клименко Н. Окремі аспекти відповідальності за порушення бюджетного законодавства / Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. 2012. № 1. С. 139-146.
- 82 Соколов О.А. Адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства: дис... к.ю.н. за спеціальністю 12.00.07. Київ. 2013. 210 с.
- 83 Якимчук Н. Підстави та процесуальні особливості адміністративної відповідальності керівників розпорядників бюджетних коштів. Вісник Національної Академії прокуратури України. 2009. № 1. С. 82-90.
- 84 Колпаков В.К. Кузьменко О.В. Адміністративне право України: підруч. Київ. Юрінком Інтер. 2003. 544 с.
- 85 Ніколаєв О.А. Суб'єкти адміністративної відповідальності за вчинення проступків у сфері безпеки дорожнього руху / Часопис Академії адвокатури України, 2012. № 2 URL: <http://archive.mdct.ru/e-journals/Chaau/2012-2/12noabdr.pdf>.
- 86 Назар Ю.С. Склад адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства» / Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. 2011. № 7.С. 302-306.
- 87 Про державну службу: Закон України від 10 грудня 2015 року // Відомості Верховної Ради України. 2016. 4. Ст. 43.
- 88 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.
- 89 Остапенко О.І. Суб'єкти, уповноважені розглядати справи про адміністративні правопорушення: Навчальний посібник Львів:

- Львівський державний університет внутрішніх справ. 2009. 213 с.
- 90 Проць І.М. Суб'єкт адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства» / Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право». 2017. № 3. С. 127–130.
- 91 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» URL: [http://www.gromada.lviv.ua/gfx/filez/analit\\_zvit\\_nashe\\_pravo.pdf](http://www.gromada.lviv.ua/gfx/filez/analit_zvit_nashe_pravo.pdf).
- 92 Романів Н.І. Адміністративне право. Загальна частина (у схемах, таблицях та коментарях): навчальний посібник. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2012. 128 с.
- 93 Колпаков В.К. Курс адміністративного права України: підручник. Національна академія внутрішніх справ. Київ: Юрінком Інтер, 2012. 805 с URL :[http://pidruchniki.ws/1367111348241/pravo/ponyattya\\_skladu\\_administrativnogo\\_prostupku#861](http://pidruchniki.ws/1367111348241/pravo/ponyattya_skladu_administrativnogo_prostupku#861).
- 94 Проць И. Административная ответственность за нарушение бюджетного законодательства Украины / Закон и жизнь. 2013. № 9/3. С. 168-171.
- 95 Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль в системі управління: монографія. Київ Ніка-Центр, 2002. 360 с.
- 96 Теленик С. Сутність поняття «порушення бюджетного законодавства» та його співвідношення з поняттям «бюджетне правопорушення» / Підприємництво, господарство і право. 2008. № 5. С. 77–80.
- 97 Якимчук Н. Заходи бюджетно-правової відповідальності / Вісник Національної академії прокуратури України. 2008. № 4. С. 79–87.
- 98 Чернадчук В.Д. Правовідносини бюджетної відповідальності / Вісник Національної академії прокуратури України. 2008. № 4. С. 88-91.
- 99 Гетманець О.П. Бюджетна відповідальність у системі фінансового права /



Право і безпека. 2013. № 3. С. 31-35.

- 100 Проць І.М. Система фінансово-правових заходів впливу за нецільове використання бюджетних коштів / Митна справа. 2013. № 2. Кн. 2. Ч. 2. С. 244–249.
- 101 Постанова Вінницького окружного адміністративного суду у справі № 802/3792/15-а від 5 листопада 2015 року. Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 53491047 URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/53491047>.
- 102 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.
- 103 Назар Ю.С. Щодо строків прийняття рішення про застосування окремих заходів впливу за порушення бюджетного законодавства / Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія». 2015. № 4. С. 120 –129.
- 104 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.
- 105 Ухвала Вищого адміністративного суду України у справі К/9991/25169/12 від 30 жовтня 2014 року / Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 41210887 URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/41210887>.
- 106 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.
- 107 Чернадчук В.Д. Правова природа стягнень за порушення бюджетного законодавства / Правовий вісник Української академії банківської справи. 2008. №1 URL:

[http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Pvuabs/texts/2008\\_1/1.3.3.pdf](http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Pvuabs/texts/2008_1/1.3.3.pdf).

- 108 Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань: Наказ Міністерства фінансів України від 15 травня 2002 року № 319 / Офіційний вісник України. 2002. № 23. Ст. 1137.
- 109 Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань: Наказ Міністерства фінансів України від 15 травня 2002 року № 319 / Офіційний вісник України. 2002. № 23. Ст. 1137.
- 110 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.
- 111 Постанова Херсонського окружного адміністративного суду України у справі № 821/637/15-а від 19 серпня 2015 року // Реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 48958495 URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/48958495>.
- 112 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.
- 113 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.) / Львів: ЛьвДУВС, 2012. С. 121–124.
- 114 Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 року / Відомості Верховної Ради України. 2005. № 35-36, № 37. Ст. 446.
- 115 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.
- 116 Про Рахункову палату: Закон України від 2 липня 2015 року // Відомості Верховної Ради України. 2015. № 36. Ст.360.
- 117 Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, затверджені рішенням Рахункової палати від 22 вересня 2015 року № 5-5 URL: [http://www.acrada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Method\\_rek\\_fin\\_audit.pdf](http://www.acrada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Method_rek_fin_audit.pdf).
- 118 Гетьманець О.П. Правове регулювання бюджетного контролю в Україні: дис... д.ю.н за спеціальністю 12.00.07. Харків, 2009. 427 с.
- 119 Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 року № 375 // Офіційний вісник України.2014. № 69. Ст. 1936.
- 120 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.
- 121 Дмитрик А.Б. Оскарження в адміністративному суді рішення про зменшення бюджетних асигнувань / Митна справа. 2012. № 2. Ч. 2, кн.1. С. 389–394.
- 122 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.
- 123 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.

- 124 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 № 394URL: <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/215061>.
- 125 Інформація щодо зупинення операцій з бюджетними коштами станом на 01.01.2018 / Веб-портал Державної казначейської служби України. <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/414125>
- 126 Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43 // Офіційний вісник України. 2016, № 12, ст. 506.
- 127 Результати діяльності Державної аудиторської служби та її територіальних органів за 2018 рік. Офіційний веб-сайт Державної аудиторської служби України.<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139470>
- 128 Про затвердження Порядку оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення : Наказ Державної аудиторської служби України від 01.12.2016 № 168. Офіційний вісник України. 2017. № 7. ст. 229.
- 129 Невідомий В.І. Теоретико-практичні аспекти реформування Рахункової палати України у вищу аудиторську інституцію / Фінанси України. 2014. № 2. С. 30-43.
- 130 Інформація щодо наданих органами Державної казначейської служби України розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства станом на 01.07.2018 / Веб-портал Державної казначейської служби України.

<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/389738>

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

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