

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ПРАВОВИХ НАУК УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІНАНСОВОГО ПРАВА



ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ МІСЦЕВИХ ФІНАНСІВ В УКРАЇНІ

Монографія

Київ • Алерта • 2011

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Науково-дослідного інституту фінансового права
(протокол № 5 від 29 листопада 2011 року)*

Рецензенти:

Касьяненко Л. М., доктор юридичних наук, доцент, завідувач кафедри фінансового права Національного університету ДПС України;

Бородін І. Л., доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри теорії та історії держави і права Національного авіаційного університету.

Авторський колектив:

О. В. Солдатенко (загальна редакція), В. І. Антипов (розділ 4), О. А. Музика-Стефанчук (розділ 1), В. Д. Тарангул (§ 2.2–§ 2.3), Л. Л. Тарангул (§ 2.1), Т. Б. Шолкова (розділ 3).

П68 Правове регулювання місцевих фінансів в Україні / [Солдатенко О. В., Антипов В. І., Музика-Стефанчук О. А. та ін.]; за заг. ред. О. В. Солдатенко. – К. : Алерта, 2011. – 244 с.

ISBN ****

У монографії досліджено сучасний стан правового регулювання міжбюджетних відносин в Україні, охарактеризовано суб'єктів фінансових та бюджетних відносин у сфері місцевих фінансів, детально розглянуто публічні грошові фонди органів місцевого самоврядування як матеріальну основу їх діяльності. Значну увагу у монографії приділено питанням відповідальності за правопорушення у сфері місцевих фінансів.

Видання розраховане на науковців, викладачів, аспірантів, студентів юридичних вузів і факультетів, практичних працівників державних органів влади та місцевого самоврядування.

УДК 347.73(477)
ББК 67.302

© Науково-дослідний інститут
фінансового права, 2011
© Видавництво «Алерта», 2011.

ISBN ***

ЗМІСТ

Вступ 5

РОЗДІЛ 1

СУБ'ЄКТИ ФІНАНСОВИХ ТА БЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН У СФЕРІ МІСЦЕВИХ ФІНАНСІВ

- 1.1. Суб'єкти фінансових та бюджетних відносин у сфері місцевих фінансів: поняття, види, особливості 9
- 1.2. Органи державної влади й управління як суб'єкти правовідносин у сфері місцевих фінансів 30
- 1.3. Органи місцевого самоврядування як суб'єкти фінансових та бюджетних правовідносин у сфері місцевих фінансів 57

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ МІЖБЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ

- 2.1. Бюджетні повноваження органів місцевого самоврядування та напрями їх удосконалення 79
- 2.2. Правове регулювання бюджетних відносин між державними органами та органами місцевого самоврядування 94
- 2.3. Правове регулювання міжбюджетних відносин між органами місцевого самоврядування 107

РОЗДІЛ 3

ПУБЛІЧНІ ГРОШОВІ ФОНДИ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ ЯК МАТЕРІАЛЬНА ОСНОВА ЇХ ДІЯЛЬНОСТІ

- 3.1. Публічні грошові фонди органів місцевого самоврядування: поняття та ознаки 121
- 3.2. Види публічних фондів органів місцевого самоврядування та їх класифікація 126
- 3.3. Особливості правового регулювання акумулювання, розподілу, управління та використання коштів публічних грошових фондів органів місцевого самоврядування 145

Вступ

Шановні читачі!

Вашій увазі пропонується видання, яке є одним із результатів планової роботи Науково-дослідного інституту фінансового права (зокрема фундаментальної теми «Правові засади розвитку місцевих фінансів в Україні» (2009–2011 рр.), схваленої та підтриманої Національною академією правових наук України і Державною податковою службою України).

В останні роки у наукових колах відбувається дискусія щодо розширення предмета фінансового права у зв'язку з появою інституту місцевого самоврядування в незалежній Україні, адже грошові фонди органів місцевого самоврядування мають суспільне призначення і одночасно не перебувають у державній формі власності. Це зумовило необхідність у перегляді повноважень держави та органів місцевого самоврядування у сфері місцевих фінансів. Аналіз змін до Бюджетного кодексу України, внесених Законом України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України» від 08.07.2010 р., свідчить про суттєве реформування у сфері фінансової самостійності місцевих бюджетів. Так, до місцевих бюджетів передано окремі джерела доходів; розширено джерела надходжень до бюджету розвитку місцевих бюджетів; передбачено механізм стимулювання місцевих органів влади та органів місцевого самоврядування до нарощування доходів бюджету тощо. Усе це потребує проведення ґрунтовних досліджень у сфері правового забезпечення розвитку місцевих фінансів в Україні.

У процесі здійснення фундаментального дослідження вивчено етапи розвитку наукової категорії «місцеві фінанси» в юридичному, історичному, економічному аспектах. Установлено, що в західній науці ще у XIX столітті сопстерігалися зміни у тлумаченні загального поняття «фінанси» і з'явився новий їх вид – «місцеві фінанси». Так, у другій половині XIX століття, крім економічних і політичних реформ у Пруссії, відбулася реформа місцевого самоврядування. Важливою передумовою її запровадження був розвиток місцевого самоврядування, його автономії в усіх сферах, зокрема фінансовій. Місцеве самоврядування – це право жителів відповідної території на власний розсуд та відповідальність вирішувати питання місцевого значення, для чого необхідно мати відповідну матеріальну основу, якою і стали міс-

3.3.1. Правове регулювання формування та управління коштами публічних грошових фондів органів місцевого самоврядування.....	145
3.3.2. Формування децентралізованих публічних фондів органів місцевого самоврядування	155
3.3.3. Правове регулювання розподілу та використання коштів публічних фондів органів місцевого самоврядування	166

РОЗДІЛ 4

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ У СФЕРІ МІСЦЕВИХ ФІНАНСІВ

4.1. Види відповідальності за правопорушення у сфері місцевих фінансів та особливості їх застосування.....	183
4.1.1. Характеристика санкцій, що застосовується до учасників бюджетного процесу за порушення бюджетного законодавства у сфері місцевих фінансів	184
4.1.2. Характеристика санкцій, що застосовується до службових осіб за порушення бюджетного законодавства у сфері місцевих фінансів	198
4.1.3. Характеристика загальних ознак порушень бюджетного законодавства у сфері місцевих фінансів	206
4.2. Напрями вдосконалення відповідальності за порушення у сфері місцевих фінансів	237
4.2.1. Техніко-юридичне вдосконалення норм Бюджетного кодексу України про заходи впливу за порушення бюджетного законодавства.....	238
4.2.2. Удосконалення змісту ознак відповідних правопорушень та системи санкцій за їх вчинення.....	239

цеві фінанси. Суттєвий внесок у розвиток місцевих фінансів зроблено відомим німецьким економістом А. Вагнером, який, використовуючи ідеї попередників, дослідив весь комплекс проблем місцевих фінансів. У своїй праці «Finanzwissenschaft» Вагнер довів, що фінансове господарство общин потрібно відносити до публічного господарства і, таким чином, місцеві фінанси, поряд з державними фінансами та фінансами міждержавних об'єднань, є публічними фінансами.

Розвиток місцевих фінансів та їх дослідження на території колишнього СРСР тривали до 30-х років. Важливим документом, який визначив повноваження місцевих рад у галузі фінансів СРСР, було Положення про грошові збори та видатки місцевих рад, затверджене Радою народних комісарів 03.12.1918 р. Відокремленість поняття «місцеві фінанси» підтверджується закріпленням його в нормативних актах 20–30 років, наприклад у постановах ВЦВК і РНК «Про місцеві грошові кошти», «Про перелік видатків, які виносяться на місцеві грошові кошти», Тимчасовому положенні 1923 року «Про місцеві фінанси». Проте з 1922 року припинено практику включення місцевих бюджетів до державного бюджету СРСР. Така самостійність місцевих фінансів проіснувала недовго, оскільки вже у 1924 році було ухвалено Конституцію СРСР, за якою місцеві бюджети входили до структури державного бюджету, а Постановою ЦВК СРСР III скликання було затверджено нове Положення про місцеві фінанси УРСР від 25.04.1926 р., у якому вказувалося, що місцеві фінанси є складовою єдиної системи фінансів Союзу РСР. З цього часу місцеві фінанси поступово починають втрачати свою незалежність від державних фінансів. І вже у Конституції УРСР 1929 року зазначалося, що місцеві бюджети розглядаються і затверджуються відповідними з'їздами рад, під загальним контролем центральних органів УРСР, тобто місцеві бюджети стали повністю залежати від державного бюджету, а отже, відбулася ліквідація самостійності місцевих фінансів.

На початку 30-х років XX століття радянські науковці почали ототожнювати поняття «місцеві фінанси» з «місцевими бюджетами», хоча в Положенні про місцеві фінанси СРСР 1929 року місцевим радам надавалося право створювати позабюджетні фонди регулювання, фонди спеціального призначення: промислові, фонди робітничого житлового будівництва, дорожні комунальні фонди, а також інші спеціальні фонди, на той час, відповідно до цього положення, існували також і комунальні банки. У 1938 році з посиленням ра-

дянської влади остаточно завершився процес ліквідації місцевих фінансів у СРСР. Відродження місцевих фінансів на території СРСР розпочалося з ухвалення у 1990 році Закону УРСР «Про місцеві Ради народних депутатів Української РСР та місцеве самоврядування». У ст. 7 Конституції України, прийнятій 28.06.1996 р., закріплено статус інституту місцевого самоврядування, що визнається і гарантується державою, та по-новому визначено первинного суб'єкта місцевого самоврядування – територіальну громаду.

На основі узагальнення історичного розвитку місцевих фінансів як економічної та юридичної категорії встановлено, що головною передумовою існування місцевих фінансів як окремої ланки фінансової системи країни є законодавче закріплення інституту місцевого самоврядування, а також закріплення повноважень територіальних громад самостійно вирішувати питання місцевого значення.

Під час виконання науково-дослідної роботи встановлено, що на сучасному етапі розвитку місцевого самоврядування на законодавчому рівні необхідно чітко визначити:

- усі види публічних функцій і публічних послуг, які гарантуються державою кожному жителю країни незалежно від місця його проживання;
 - розподіл повноважень і обов'язків між усіма рівнями публічної влади щодо здійснення публічних функцій та надання публічних послуг населенню;
 - стандарти здійснення публічних функцій та надання публічних послуг населенню як публічними, так і приватними структурами;
 - джерела і принципи фінансування здійснення публічних функцій та надання публічних послуг населенню;
 - систему публічного моніторингу та публічного контролю за здійсненням публічних функцій та наданням публічних послуг населенню;
 - систему публічної звітності органів та інституцій, залучених у здійснення публічних функцій і надання публічних послуг населенню як публічними, так і приватними структурами;
 - відповідальність органів та інституцій, залучених до здійснення публічних функцій і надання публічних послуг населенню, незалежно від форми власності цих органів та інституцій.
- У межах виконання дослідження НДІ фінансового права проведено ряд наукових заходів та опубліковано численні наукові праці.

Основними виконавцями науково-дослідної роботи, яка стала основою для написання монографії, є: д.ю.н., професор, академік НАПрН України, заслужений юрист України Воронова Л.К., к.ю.н., доцент Кадькаленко С.Т.; д.ю.н., доцент, с.н.с. Криницький І.Є.; д.ю.н., професор, академік НАПрН України Кучерявенко М.П.; к.ю.н., доцент Лукашев О.А.; д.ю.н., доцент Монаєнко А.О.; к.ю.н., доцент Музика-Стефанчук О.А.; д.ю.н., доцент Нечай А.А.; д.ю.н., доцент, с.н.с. Солдатенко О.В.; к.ю.н. Тарангул В.Д.; д.е.н., професор Тарангул Л.Л.; к.ю.н. Трофімова Л.В.; к.ю.н. Федчук С.І.

У цій монографії наведені тільки окремі напрями вдосконалення правового забезпечення місцевих фінансів для формування дієвого, організаційно і фінансово самостійного місцевого самоврядування в Україні. Зокрема, у ній вперше в Україні детально розглянуто питання правової відповідальності за правопорушення у сфері місцевих фінансів. Автори монографії сподіваються, що вона буде корисною як для науковців, викладачів, аспірантів, студентів юридичних вузів і факультетів, так і для практичних працівників державних органів влади та місцевого самоврядування.

РОЗДІЛ 1

СУБ'ЄКТИ ФІНАНСОВИХ ТА БЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН У СФЕРІ МІСЦЕВИХ ФІНАНСІВ

1.1. СУБ'ЄКТИ ФІНАНСОВИХ ТА БЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН У СФЕРІ МІСЦЕВИХ ФІНАНСІВ: ПОНЯТТЯ, ВИДИ, ОСОБЛИВОСТІ

Будь-яка держава прагне створити найбільш ефективну на практиці систему своїх органів. Реформування цієї системи, яке в Україні вже набуло постійного характеру, реальних позитивних результатів не дає.

Коло відносин, які виникають, змінюються та припиняються у сфері місцевих фінансів, є досить широким, що, відповідно, відбивається і на суб'єктах цих відносин. Загалом, суб'єктами правовідносин є фізичні та юридичні особи приватного та публічного права. Фізичні особи та юридичні особи приватного права у фінансових правовідносинах виступають переважно як платники податків (є суб'єктами податкових правовідносин) та одержувачі бюджетних коштів і вступають у ці відносини з метою реалізації приватного інтересу. Також фізичні особи як посадові особи є розпорядниками бюджетних коштів – у цьому випадку вони представляють публічні інтереси. Найбільше коло суб'єктів розглядуваних відносин становлять органи публічної влади – органи державної влади та місцевого самоврядування, а також органи державного управління. Крім того, будь-які місцеві фінанси пов'язані з бюджетом, бюджетними відносинами та бюджетною діяльністю органів публічної влади. Зважаючи на це, ми більше уваги приділимо саме цим суб'єктам та їх участі у бюджетних правовідносинах.

Суб'єкти фінансових та бюджетних відносин у сфері місцевих фінансів мають законодавчо закріплений статус, що дозволяє їм бути учасниками правовідносин. Суб'єкт настільки дійсний, наскільки він дієвий¹.

Можна стверджувати про існування в нашій державі певної системи (сукупності, організаційної єдності) суб'єктів розглядуваних відносин, які мають спільну мету, спільні завдання тощо, тобто суб'єкти відносин у сфері місцевих фінансів є цілісною (нерозривною) системою відповідних органів, посадових осіб, фізичних і юридичних осіб, які поєднані між собою цілим рядом взаємокореспондуючих прав та обов'язків. Цілісність системи суб'єктів зумовлена наявністю спільної мети їх фінансової діяльності та публічного інтересу.

Якщо вести мову про функції тієї групи суб'єктів, які мають владні повноваження, то їх можна згрупувати таким чином: правовстановлювальні (вироблення політики та регулювання); правозастосовні (контрольно-наглядові функції та індивідуальне правовстановлення); інші функції (управління майном і надання послуг)². У фінансовому та бюджетному праві правовстановлення також виявляється у виробленні бюджетної політики, створенні правових основ регулювання бюджетних відносин; правозастосовна функція реалізується на будь-якій стадії бюджетного процесу; управлінські функції виявляються, наприклад, в управлінні бюджетними коштами.

Практично всі органи держави без винятку займаються фінансовою діяльністю. Органи загальної компетенції – вищі представницькі і виконавчі органи державної влади – управляють усіма фінансами, бюджетом, податками, грошово-кредитною системою тощо. Органи спеціальної компетенції, залежно від ступеня участі у фінансовій (зокрема бюджетній) діяльності, можна поділити на дві групи³:

1) державні органи, що здійснюють фінансову (бюджетну) діяльність у зв'язку з виконанням своїх основних функцій і завдань; їх функції та повноваження в галузі фінансів і бюджету визначаються спеціальними нормативно-правовими актами (ідеться про всіх розпорядників бюджетних коштів);

¹ Субъект и объект как философская проблема. – К.: Наукова думка, 1979. – С. 107.

² Волков В. Г. Правовой статус органов исполнительной власти, наделенных специальной компетенцией в сфере финансовой деятельности: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Волков В. Г. – М., 2005. – С. 72.

³ Горбунова О. Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России / Горбунова О. Н. – М.: Профобразование, 2003. – С. 75–76.

2) державні органи спеціальної компетенції, для яких фінансова діяльність є основною; ці органи створюються спеціально для здійснення цієї діяльності (наприклад, Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба України).

Як справедливо вважає Н. Хімичева, бюджетне право регулює певну частину суспільних відносин і визначає коло учасників цих відносин, яких наділяє юридичними правами та обов'язками, що забезпечують використання грошового фонду відповідної території згідно із завданнями й функціями органів влади та органів самоврядування. Це, у свою чергу, зумовлює наявність такої категорії, як суб'єкти бюджетного права⁴, які є похідними від суб'єктів фінансового права.

У літературі вже порушене питання щодо інституту представництва в бюджетних правовідносинах, тобто йдеться про представлення інтересів держави відповідними органами державної влади, а публічних інтересів – органами публічної влади. При цьому потрібно мати на увазі, що таке представництво засноване не на договорі, а на законі, і повноваження органу публічної влади як учасника бюджетних правовідносин визначаються не довіреністю, а компетенцією цього органу⁵. Важливою у цьому контексті також вважається участь одних осіб у певних правовідносинах від імені інших. Проте конструкція «від імені іншої особи» – це юридична конструкція представництва. За такої конструкції, як пише В. Мартиненко, виникають такі відносини: 1) між тим, кого представляють, і представником; 2) між представником і третьою особою; 3) між тим, кого представляють, і третьою особою. Дії представника створюють права та обов'язки для того, кого він представляє. На думку цього науковця, суб'єктом бюджетно-процесуальних відносин, у яких державний чи муніципальний орган виступає від імені суспільно-територіального утворення, є саме це утворення⁶. Далі цитований автор звертає увагу на те, що під час здійснення бюджетного процесу виникають відносини, суб'єктами яких вважаються саме державні органи, які є самостійним суб'єктом

⁴ Химичева Н. И. Субъекты советского бюджетного права / Химичева Н. И.; под ред. В. М. Манохина. – Саратов: СГУ, 1979. – С. 39.

⁵ Бюджетные полномочия субъектов Российской Федерации [Электронный ресурс] / [Ливеровский А. А., Худяков А. И., Бродский М. А., Антонов В. Н.]. – СПб., 2003. – Режим доступа: <http://openbudget.karelia.ru/tutorials/book1/pdf/book.pdf>.

⁶ Мартыненко В. Е. Правовое регулирование бюджетного процесса в субъекте Российской Федерации (на примере Санкт-Петербурга): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Мартыненко В. Е. – СПб., 2006. – С. 76.

(стороною) бюджетно-процесуальних відносин, виступаючи від власного імені, але в інтересах держави. Таким чином, суб'єктами, наприклад, бюджетно-процесуальних відносин у сфері місцевих фінансів можуть виступати такі особи: 1) суспільно-територіальні утворення (як суб'єкти названих правовідносин вони представлені своїм органом, який виступає від імені відповідного утворення); 2) органи державної влади чи муніципальних утворень; 3) розпорядники бюджетних коштів. Суб'єкти Федерації виступають як самостійні суб'єкти бюджетно-процесуальних відносин під час розгляду і затвердження регіонального бюджету, а також затвердження звіту про виконання такого бюджету⁷.

Участь органів публічної влади й інших суб'єктів у фінансових правовідносинах щодо місцевих фінансів спонукає до використання поняття «учасник правовідносин». Досить часто це поняття отожднюється з поняттям «суб'єкт правовідносин». Із цього приводу, наприклад, А. Ковальчук наголошує на тому, що названі поняття нерідко уподібнюються, проте вони мають також і свої певні особливості, що дозволяють розмежовувати їх. Так, на його думку, суб'єкт фінансово-правових відносин як генератор перетворень у фінансовому просторі відіграє свою роль не тільки як учасника, а й першопричини фінансових правовідносин, тобто за будь-яких умов принципово неправильно протиставляти ці категорії, це допустимо лише завдяки науковій абстракції⁸. Далі автор пише, що учасник фінансових правовідносин – це, як правило, юридична особа, що володіє правосуб'єктністю, тобто потенційно здатна бути суб'єктом фінансових правовідносин. На нашу думку, таке твердження є не зовсім коректним – незрозуміло, на підставі чого А. Ковальчук стверджує, що учасником є, «як правило, юридична особа». Хіба фізична особа не є учасником фінансових правовідносин? Навіть згідно зі ст. 20 Бюджетного кодексу України учасниками бюджетного процесу є органи (тобто юридичні особи) та посадові особи (це вже фізичні особи), які наділені бюджетними повноваженнями.

Більшість учених стверджує, що суб'єктом фінансових і бюджетних правовідносин є реальний учасник цих відносин. Вважаємо, що

⁷ Мартыненко В. Е. Правовое регулирование бюджетного процесса в субъекте Российской Федерации (на примере Санкт-Петербурга): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Мартыненко В. Е. – СПб., 2006. – С. 78.

⁸ Ковальчук А. Т. Фінансове право України. Стан та перспективи розвитку / Ковальчук А. Т. – К.: Парламентське вид-во, 2007. – С. 192.

всі суб'єкти бюджетних правовідносин є їх учасниками, але не всі учасники є такими суб'єктами – поняття «суб'єкт бюджетних правовідносин» є вужчим за своїм значенням, ніж поняття «учасник бюджетних правовідносин».

Також А. Ковальчук зазначає, що суб'єктами фінансових правовідносин вважаються фізичні та юридичні особи, які вступають у реальні фінансові правовідносини з метою досягнення конкретної мети чи отримання запланованого (позитивного результату). Ті самі особи, які потенційно правоздатні та дієздатні в системі фінансових правовідносин, демонструють відповідні наміри та бажання, але не вступили у реальні фінансові правовідносини, є учасниками цих відносин, водночас не будучи їх суб'єктами⁹. Наведене твердження викликає декілька зауважень і заперечень. Так, очевидною є помилковість визначення учасників, адже учасник – це особа, яка бере чи брала участь у чому-небудь¹⁰; участь у правових відносинах є реалізацією прав і обов'язків¹¹. На цю недоречність звертає увагу і В. Чернадчук¹².

Учені С. Алексєєв та Р. Халфіна обстоюють думку про те, що «суб'єкт права (правосуб'єктність)» – це поняття відмінне від поняття «суб'єкт (учасник) правовідносин»; суб'єкт правовідносин – це реальний учасник правових відносин¹³. Р. Халфіна також вважає, що більш доречно використовувати поняття «учасник правовідносин», а не «суб'єкт правовідносин», оскільки останнє дещо подібне за своїм найменуванням до поняття «суб'єкт права». Ці питання розглядає у своїй монографії і Н. Хімичева, яка поняття суб'єктів та учасників бюджетних правовідносин розуміє однаково¹⁴.

⁹ Ковальчук А. Т. Фінансове право України. Стан та перспективи розвитку / Ковальчук А. Т. – К.: Парламентське вид-во, 2007. – С. 194.

¹⁰ Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К.; Ірпінь: Перун, 2001. – С. 1310.

¹¹ Костів М. В. Поняття та елементи адміністративної правосуб'єктності юридичних осіб / М. В. Костів // Науковий вісник Чернів. ун-ту: зб. наук. пр. – Чернівці: Рута, 2004. – Вип. 236. – С. 69–70. – (Серія «Правознавство»).

¹² Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми: Університетська книга, 2008. – С. 134.

¹³ Алексєєв С. С. Общая теория права: [учебник]. – 2-е изд., перераб. и доп. / Алексєєв С. С. – М.: Велби; Проспект, 2008. – С. 380; Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Халфина Р. О. – М.: Юридическая литература, 1974. – С. 115–116; Химичева Н. И. Субъекты советского бюджетного права / Химичева Н. И.; ред. В. М. Манохин. – Саратов: СГУ, 1979. – С. 41.

¹⁴ Химичева Н. И. Субъекты советского бюджетного права / Химичева Н. И.; ред. В. М. Манохин. – Саратов: СГУ, 1979. – С. 40–42.

Усі органи публічної діяльності є учасниками фінансових правовідносин та залучені до бюджетної діяльності. Суб'єктами бюджетної діяльності є встановлені законодавством органи публічної влади. На думку В. Чернадчука, ці органи визначені у бюджетному законодавстві¹⁵. Вагомими в цьому контексті є норми Основного Закону України, що становлять основу конституційного законодавства. В. Чернадчук також вважає, що суб'єкти бюджетної діяльності – це держава та адміністративно-територіальні одиниці в особі відповідних уповноважених органів, для яких бюджетна діяльність є спеціальною або входить до їх компетенції. Названі органи діють від імені відповідних суспільно-територіальних утворень, які є власниками відповідних бюджетів¹⁶. Наведена теза викликає декілька запитань і зауважень.

По-перше, спірним є твердження про те, що суспільно-територіальні утворення є власниками відповідних бюджетів. Якщо під суспільно-територіальними утвореннями розуміти територіальні громади (таке тлумачення відповідає назві, хоча нижче автор ніби вже ототожнює адміністративно-територіальні одиниці та суспільно-територіальні утворення), то в їх власності перебувають не бюджети, а доходи місцевих бюджетів (відповідно до ч. 1 ст. 60 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» територіальним громадам сіл, селищ, міст, районів у містах належить право комунальної власності на рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів тощо).

По-друге, викликає заперечення і положення про те, що для певних органів бюджетна діяльність може бути спеціальною. Учений правильно зауважив, що ця діяльність становить компетенцію органів, але, як видається, навряд чи можна знайти орган публічної влади, який би займався виключно бюджетною діяльністю, тобто для якої вона була б спеціальною.

Спираючись на класифікацію суб'єктів бюджетної діяльності, яка запропонована В. Чернадчуком¹⁷, та враховуючи наведені вище критичні міркування, пропонуємо таку класифікацію суб'єктів відносин у сфері місцевих фінансів:

- I група – пасивні суб'єкти – держава та адміністративно-територіальні одиниці, які безпосередньо не беруть участі

¹⁵ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми: Університетська книга, 2008. – С. 10.

¹⁶ Там само. – С. 11.

¹⁷ Там само. – С. 11–12.

- у фінансовій та бюджетній діяльності, а делегують відповідним органам публічної влади свої повноваження;
- II група – активні суб'єкти-організатори – органи публічної влади (органи державної влади та органи місцевого самоврядування), які діють від імені держави та від імені територіальних громад у межах своєї компетенції (уповноважені суб'єкти) або від власного імені у межах своїх повноважень (зобов'язані суб'єкти);
- III група – безпосередні суб'єкти – реалізатори – розпорядники та одержувачі бюджетних коштів. Для здійснення програм і заходів, які проводяться за рахунок коштів бюджету, бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів;
- IV група – платники податків.

Дискусійною видається пропозиція В. Чернадчука розмежовувати суб'єктів і учасників, наприклад, бюджетної діяльності. Очевидно, учений керувався поділом суб'єктів та учасників бюджетних правовідносин, виділенням у Бюджетному кодексі України учасників бюджетного процесу, до яких належать органи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями. Бюджетні повноваження у контексті ст. 19 Бюджетного кодексу України – це права та обов'язки учасників бюджетних правовідносин (органів, установ та посадових осіб) з управління бюджетними коштами. Варто ще раз зазначити, що всі органи публічної влади є суб'єктами бюджетної діяльності і, відповідно, особи, які представляють інтереси цих органів, також належать до названих суб'єктів. У зв'язку з цим не зовсім обґрунтованою видається позиція згаданого вище вченого, який вважає, що, крім суб'єктів бюджетної діяльності, до неї залучені ще й особи, які «своїми діями забезпечують той чи інший напрям здійснення бюджетної діяльності та діють від імені суб'єктів бюджетної діяльності в межах їх компетенції або повноважень з метою реалізації завдань і функцій цих суб'єктів, яких потрібно визнати учасниками бюджетної діяльності і чия присутність здебільшого є обов'язковою, оскільки інколи їх дії стають об'єктом правового впливу з боку суб'єктів бюджетної діяльності»¹⁸. Так, до таких учасників В. Чернадчук відніс Прем'єр-міністра України, Міністра фінансів України, керівників інших державних органів та органів місцевого самоврядування, депутатів, голів комітетів Верховної Ради України, представників комітетів (не зовсім зрозуміло, чому представників, адже вони є

¹⁸ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми: Університетська книга, 2008. – С. 11–12.

депутатами, яких вже називали вище), депутатських фракцій та груп, представників Кабінету Міністрів України, Рахункової палати тощо. Усі вони – конкретні фізичні особи, які, щоправда, представляють публічний інтерес. На наше переконання, не зовсім доцільно розмежовувати суб'єктів бюджетної діяльності як уповноважених державних органів та їх керівників (представників) – учасників бюджетної діяльності, оскільки їх усіх охоплено поняттям «суб'єкти бюджетної діяльності», розмежування тільки ускладнить бюджетно-правову термінологію. Потрібно просто зрозуміти, хто саме забезпечує здійснення бюджетної діяльності, а це, власне, і є учасники. До речі, Ю. Крохіна не розмежовує поняття «суб'єкт» і «учасник», а вживає їх як синоніми¹⁹.

Так само, з огляду на практику застосування бюджетно-правових норм, не потрібно розділяти суб'єктів (учасників) бюджетної діяльності на заінтересованих і незаінтересованих. Усі суб'єкти бюджетної діяльності так чи інакше зацікавлені в досягненні певних цілей. До незаінтересованих суб'єктів В. Чернадчук відносить, наприклад, апарат Верховної Ради України, який поширює серед народних депутатів висновки та пропозиції до проекту закону про держбюджет. Цей приклад ніяк не підтверджує наведений вище висновок ученого, оскільки Верховна Рада України як законодавчий орган влади є суб'єктом бюджетної діяльності, але це не означає, що всі її працівники, усі структурні підрозділи повинні займатися бюджетною діяльністю. У такому разі за аналогією незаінтересованим учасником бюджетної діяльності має бути копіювальник, який розмножує проект держбюджету. Також ми не вважаємо, що, наприклад, бухгалтерія Рахункової палати є незаінтересованим учасником державного фінансового контролю, який здійснює Рахункова палата, оскільки вона залучена до контрольного процесу. Адже це виглядало б абсурдно.

Коло суб'єктів бюджетної діяльності є ширшим, ніж бюджетних правовідносин.

На думку Ю. Смирнікової, метою бюджетної діяльності суб'єктів Російської Федерації є фінансування видаткових функцій бюджетів субфедеральних утворень, досягнення якої (ідеться, мабуть, про функції органів місцевого самоврядування) має забезпечуватися наявністю дохідних джерел бюджетів суб'єктів Федерації²⁰. Словосполучення

¹⁹ Крохіна Ю. А. Бюджетное право и российский федерализм / Крохіна Ю. А.; под ред. Н. И. Химичевой. – М.: Норма, 2001. – С. 55.

²⁰ Смирнікова Ю. Л. Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Смирнікова Ю. Л. – М., 2002. – С. 85.

«видаткова функція бюджету» є дещо некоректним, особливо з огляду на те, що в теорії фінансового та бюджетного права, а також в економічній теорії досить давно і доволі чітко визначені функції бюджету.

Існує тісний взаємозв'язок суб'єктів та об'єктів бюджетної діяльності, пов'язаної з місцевими фінансами. Так, В. Чернадчук зазначає, що у процесі бюджетної діяльності здійснюється управлінський вплив суб'єкта бюджетної діяльності на об'єкт і, відповідно, певною мірою його підпорядкування волі суб'єкта. Таким чином, між суб'єктами з приводу об'єкта складаються управлінські відносини, а сама бюджетна діяльність набуває управлінського характеру²¹. На підставі розглянутих вище положень можна зробити висновок, що між суб'єктами цієї діяльності стосовно об'єкта виникають не просто управлінські відносини, а саме бюджетні правовідносини. Управлінський характер останніх не викликає заперечень.

На думку М. Перепелиці, під суб'єктом фінансового права розуміється суб'єкт права, на якого поширюється дія фінансово-правових норм і який наділений такими юридичними ознаками, як: 1) зовнішня фінансова відокремленість; 2) фінансова персоніфікація; 3) здатність виробляти, виражати і здійснювати фінансову персоніфіковану волю (фінансова правосуб'єктність); 4) здатність виступати носіями фінансових прав і обов'язків (фінансова правоздатність); 5) здатність реалізовувати фінансові права та обов'язки у фінансових правовідносинах (фінансова дієздатність)²². Усі ці ознаки притаманні також суб'єктам бюджетних правовідносин – органам публічної влади, які є учасниками відносин у сфері місцевих фінансів.

Деякі вчені досить своєрідно тлумачать поняття «суб'єкти бюджетних правовідносин». Наприклад, інколи до них відносять державу, адміністративно-територіальні одиниці, соціальні утворення, тобто народ, територіальні громади, соціальні спілки²³. Таке бачення є подекуди спірним, особливо стосовно питання участі народу в бюджетних правовідносинах. Очевидно, що народ, делегувавши від себе до законодавчого та місцевого представницького органу відповідних осіб, віддав їм право вступати у бюджетні правовідносини, вирішу-

²¹ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми: Університетська книга, 2008. – С. 14.

²² Перепелица М. А. Понятие и особенности субъектов финансового права / М. А. Перепелица // Финансовое право. – 2004. – № 6. – С. 20.

²³ Бандурка О. М. Бюджетне право України: підручник для вищ. навч. закл. / О. М. Бандурка, О. П. Гетманець. – Х.: Нац. ун-т внутр. справ, 2003. – С. 40.

вати де-юре питання у своїх інтересах. Безпосередньо народ навіть не бере участі у бюджетних правовідносинах. Відповідно до ст. 69 Конституції України народне волевиявлення здійснюється через вибори, референдум та інші форми безпосередньої демократії, тобто у цих відносинах народ безпосередньо є учасником. Проте ст. 74 Конституції України передбачає, що референдум не допускається щодо законопроектів з питань податків, бюджету та амністії. Отже, у цих відносинах не допускається волевиявлення народу та його прямої участі.

Фінансові та бюджетні правовідносини є яскраво вираженими відносинами підпорядкованості. Як зауважує В. Чернадчук, підпорядкованість у бюджетному праві має різний характер і може виявлятися: 1) у праві уповноваженого суб'єкта видавати акти, обов'язкові для виконання організаційно не підпорядкованому йому суб'єкту правовідносин; 2) у праві представницького органу влади приймати правові акти, що є обов'язковими для органів виконавчої влади як підзвітного йому суб'єкта бюджетних правовідносин; 3) у праві органу виконавчої влади адресувати своє юридично владне волевиявлення іншій організаційно підпорядкованій стороні²⁴.

Якщо звернутися до питання про процесуальну діяльність, пов'язану з місцевими фінансами, то, як зазначає О. Пауль, необхідно розрізняти суб'єктів бюджетно-процесуальних прав і суб'єктів бюджетно-процесуальних правовідносин. Суб'єктами перших можуть бути як органи державної влади й місцевого самоврядування, так і безпосередньо суспільно-територіальні утворення. У конкретних правовідносинах суспільно-територіальні утворення виступають в особі відповідних органів²⁵.

У фінансово-правовій науці, виходячи з аналізу чинного законодавства України, виділяють три групи суб'єктів фінансового права (та правовідносин): держава та адміністративно-територіальні одиниці, колективні суб'єкти, індивідуальні суб'єкти²⁶.

²⁴ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми: Університетська книга, 2008. – С. 77.

²⁵ Пауль А. Г. Процессуальные нормы бюджетного права / Пауль А. Г.; под общ. ред. М. В. Карасевой. – СПб.: Питер, 2003. – С. 164.

²⁶ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М.: Норма, 2001. – С. 95–139; Музыка-Стефанчук О. А. Финансовое право: [навчальний посібник] / Музыка-Стефанчук О. А. – 3-тє вид., виправл. і доповн. – К.: Атіка, 2007. – С. 43–46; Финансовое право: учебник / [отв. ред. Н. И. Химичева]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 1999. – С. 66.

Держава в цілому є суб'єктом фінансового права, коли постає як держава-суверен, держава-власник, тобто як казна. Держава, реалізуючи свої суверенні права, досить часто реалізує і свій статус власника (у такому разі йдеться саме про участь у правовідносинах). Це не випадково: приймаючи рішення з фінансових питань, держава одночасно змушена розпоряджатися бюджетом, який є складовою казни, що перебуває в державній власності. Нерідко держава-суб'єкт підміняється вказівкою на ті державні органи, в особі яких вона діє²⁷.

У теорії права та спеціальній юридичній літературі визначається підхід, відповідно до якого держава та різні територіальні утворення є суб'єктами деяких правовідносин. Але при цьому відсутній єдиний підхід до визначення конкретних правовідносин, у яких бере участь держава. Щодо бюджетного права і бюджетних правовідносин, то у науці фінансового права це питання знайшло відповідне втілення у роботах М. Карасьової та О. Семчик.

Щодо місцевих фінансів, то на державу покладається невелике коло питань – це переважно загальне регулювання відповідних відносин, загальне управління фінансовою та грошово-кредитною системою.

Відомий учений-цивіліст О. Красавчиков писав, що держава є специфічним суб'єктом, особливості якого виявляються у єдності політичного та господарського керівництва країною, єдності влади суверена та власника, самостійному визначенні порядку, форми і характеру здійснення належних йому прав²⁸.

Держава вважається політичною організацією населення (суспільства) цієї країни, необхідна йому для виконання «суспільних справ», для встановлення порядку відносин у суспільстві; це офіційний представник суспільства (в особі своїх органів та вищих посадових осіб вона виступає від імені народу тієї чи іншої країни, виконує функцію представництва народу всередині країни і на міжнародній арені); відіграє роль соціально-політичного арбітра в суспільстві; регулятивний інститут суспільства (держава – це від початку політично владна юридична особа, яка відповідним органам і установам надає владні повноваження; від неї походить легальний державний примус, право застосовувати який вона делегує своїм органам і установам); має су-

²⁷ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М.: Норма, 2001. – С. 101.

²⁸ Советское гражданское право: учебник: в 2 т. / [под ред. О. А. Красавчикова]. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: Высш. шк., 1985. – Т. 1. – С. 185.

веренню державну владу, яка наділена верховенством стосовно будь-якої іншої влади; виконує особливі функції в суспільстві (економічну, політичну тощо); основний творець моделей публічно-правових відносин у суспільстві²⁹.

У публічній сфері (а місцеві фінанси саме до такої сфери належать) держава є єдиним суб'єктом консолідації, тому для централізації суспільних відносин держава використовує імперативний метод регулювання, що базується на субординації інтересів³⁰.

На думку М. Карасьової, держава як суб'єкт бюджетних правовідносин реалізує свої матеріальні бюджетні права через казначейство. Саме цей орган у процесі виконання бюджету витрачає його, тим самим реалізує право держави на використання та розподіл бюджетних коштів... Коли держава чи її суб'єкт є суб'єктами фінансових правовідносин, вони виступають у цих відносинах як відповідний фінансовий орган³¹.

Як указує Л. Бобкова, державні органи відрізняються від держави як суб'єкта фінансового права такими ознаками: вони не наділені суверенними правами, які має держава; у фінансових правовідносинах державні органи ніколи не виступають власником³².

С. Кечек'ян писав, що права держави є правами її органів³³, тобто держава завжди діє через власні органи та за їх допомогою. Цього ми не заперечуємо, проте, наприклад, не всі бюджетні права держави є бюджетними правами органів публічної влади. Права останніх є похідними від прав держави і значно ширшими від них. Також саме держава має бюджетні права, а реалізують їх вже відповідні органи.

У науці фінансового права поширена думка, що держава є суб'єктом матеріальних бюджетних прав чи повноважень, які стосуються частини публічних фінансів – бюджетів. До матеріальних бюджетних прав держави зазвичай учені відносять:

²⁹ Чиркин В. Е. Юридическое лицо публичного права / Чиркин В. Е. – М.: Норма, 2009. – С. 104–108.

³⁰ Михайлов С. В. Категория интереса в российском гражданском праве / Михайлов С. В. – М.: Статут, 2002. – С. 67.

³¹ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М.: Норма, 2001. – С. 103, 104, 114.

³² Бобкова Л. Л. Государство как субъект бюджетного права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Бобкова Л. Л. – Воронеж, 2006. – С. 9.

³³ Кечекьян С. Ф. Правоотношения в социалистическом обществе / Кечекьян С. Ф. – М.: Изд-во АН СССР, 1958. – С. 94.

1) право на власний бюджет. Саме це право є основним (первинним) матеріальним бюджетним правом, яке, на думку В. Чернадчука, належить «суспільно-територіальному утворенню і визначає саме його бюджетну правосуб'єктність, а не правосуб'єктність державних органів чи органів місцевого самоврядування»³⁴. Професор Н. Хімичева з цього приводу пише, що внаслідок набуття права на бюджет набувається цілий комплекс прав на отримання доходів бюджету та їх подальший розподіл і використання на соціально-економічний розвиток відповідної території³⁵. На наш погляд, саме право на власний бюджет є тим первинним бюджетним правом, від якого походять усі інші бюджетні права та обов'язки. Це право все-таки визначає бюджетну правосуб'єктність як держави, так і органів публічної влади;

2) право на отримання бюджетних доходів і внесення їх до бюджету;

3) право на використання бюджетних коштів;

4) право на розподіл бюджетних доходів між бюджетами певних територій;

5) право на утворення та використання в межах бюджету цільових і резервних фондів.

При розгляді питання суб'єктів відносин у сфері місцевих фінансів необхідно з'ясувати механізм зв'язку між державою як суб'єктом фінансового права і тим органом, у особі якого вона діє в бюджетних правовідносинах.

Отже, держава як суб'єкт фінансового права у певних, зокрема бюджетних, правовідносинах діє в особі певного державного органу. При цьому такий орган наділено фінансовою правосуб'єктністю, що є поєднанням фінансової правоздатності та дієздатності й розкривається в його компетенції. У певних фінансових правовідносинах дієздатність держави переходить на державні органи, що представляють державу; деліктоздатність припадає саме на державу.

Варто підтримати думку В. Чернадчука про те, що суб'єктом матеріальних бюджетних прав є держава, а суб'єктом бюджетно-процесуальних прав і бюджетних правовідносин держава може бути опосе-

³⁴ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми: Університетська книга, 2008. – С. 141.

³⁵ Финансовое право: учебник / [отв. ред. Н. И. Химичева]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 1999. – С. 67.

редковано – через органи державної влади, які виступають від її імені та за дії яких держава несе відповідальність³⁶.

Те, що держава є суб'єктом бюджетних відносин, передбачено у Бюджетному кодексі України. Так, відповідно до ст. 1 цього Закону регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, контролю за дотриманням бюджетного законодавства, а також питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Наприклад, у п. 50 ст. 2 фінансовий норматив бюджетної забезпеченості визначається як гарантований державою в межах наявних бюджетних коштів рівень фінансового забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевими державними адміністраціями, виконавчими органами місцевого самоврядування, що використовується для визначення обсягу міжбюджетних трансфертів. Згідно з положеннями п. 3 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України (принцип самостійності бюджетної системи) держава коштами державного бюджету не несе відповідальності за бюджетні зобов'язання органів влади Автономної Республіки Крим і органів місцевого самоврядування; ст. 12 містить указівку на те, що класифікація боргу систематизує інформацію про всі боргові зобов'язання держави, Автономної Республіки Крим, місцевого самоврядування; за ч. 1 ст. 16 право на здійснення державних внутрішніх і зовнішніх запозичень у межах і на умовах, передбачених законом про Державний бюджет України, належить державі в особі Міністра фінансів України або особі, яка виконує його обов'язки, за дорученням Кабінету Міністрів України.

Право власності – це приватне право, але воно має забезпечувати і публічний інтерес³⁷. З огляду на це юридичні особи публічного права як суб'єкти цивільних правовідносин мають право володіти майном, яке їм належить. Володіння – це фактичне утримання речі (майна), що дає можливість впливати на неї³⁸. У володінні бюджетними коштами та іншими місцевими фінансами виявляється статика відносин власності, закріпленість речей (майна)³⁹. Динаміка від-

³⁶ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми: Університетська книга, 2008. – С. 142.

³⁷ Цивільне право України. Академічний курс: підручник: у 2 т. Т. 1: Загальна частина / [заг. ред. Я. М. Шевченко]. – 2-ге вид., доповн. і переробл. – К.: Ін Юре, 2006. – С. 397.

³⁸ Великий енциклопедичний юридичний словник / [за ред. Ю. С. Шемшученка]. – К.: Юридична думка, 2007. – С. 120.

³⁹ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми: Університетська книга, 2008. – С. 146.

носин полягає у користуванні та в розпорядженні своїм майно, адже цивільно-правові відносини власності (саме про них і йдеться, коли аналізуються питання права власності держави та органів місцевого самоврядування) наділені ознакою динаміки. Користуються та розпоряджаються державними коштами розпорядники бюджетних коштів.

Користування бюджетними коштами. На думку В. Чернадчука, суб'єктом права користування бюджетом виступає держава в особі уповноважених державних органів⁴⁰. Проте видається, що в аналізованих відносинах суб'єктом виступають уже безпосередньо органи публічної влади, які і так завжди діють від імені держави. Сама держава вже не користується коштами бюджету. До того ж користуються коштами й органи місцевого самоврядування.

Користування бюджетними коштами практично збігається з розпорядженням, оскільки воно полягає в передачі бюджетних коштів у відання юридичних осіб (й інших суб'єктів)⁴¹. Право користування – це юридично забезпечена можливість власника добувати з належного йому майна корисні властивості для задоволення своїх особистих та майнових потреб; це одне з повноважень власника⁴². Л. Бобкова робить висновок про те, що отримувати корисні властивості, наприклад безпосередньо з грошей, не можна, адже вони у них відсутні... Отримання та користування отриманими грошовими доходами може здійснюватися через укладання угод з третіми особами (продаж і придбання речей), тобто шляхом здійснення правомочності розпорядження. Правомочність користування бюджетними коштами з держави здійснюється через витрачання таких коштів. Останнє зумовлено тим, що корисні властивості грошових ресурсів виявляються не інакше як через їх функції (платежу), для реалізації яких власник повинен вступити у правовідносини з іншими суб'єктами⁴³.

Розпорядження бюджетними коштами. Відносини щодо розпорядження бюджетними коштами належать до бюджетно-процесуальних відносин. При їх розгляді В. Чернадчук знову-таки пише

⁴⁰ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: [монографія] / В. Д. Чернадчук. – Суми: Університетська книга, 2008. – С. 148.

⁴¹ Пауль А. Г. Финансово-правовое регулирование отношений собственности / А. Г. Пауль // Журнал российского права. – 2004. – № 1. – С. 21.

⁴² Великий енциклопедичний юридичний словник / [за ред. Ю. С. Шемшученка]. – К.: Юридична думка, 2007. – С. 675.

⁴³ Бобкова Л. Л. Государство как субъект бюджетного права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Бобкова Л. Л. – Воронеж, 2006. – С. 35.

про те, що держава-власник бюджетних коштів вирішує їх юридичну долю⁴⁴. Однак, на нашу думку, це питання вже вирішує представницький орган відповідного рівня, затверджуючи закон чи рішення про бюджет. Також вбачається, що, наприклад, при перерахуванні коштів з місцевого бюджету на рахунки відповідних розпорядників бюджетних коштів їх статус дещо видозмінюється, оскільки змінюється власник коштів (якщо спочатку власником доходів бюджету була територіальна громада, то потім власником стає вже розпорядник, який і відповідає за цільове використання коштів). При цьому форма власності не змінюється: як була комунальна, так такою і залишилася.

Варто зауважити, що в бюджетних правовідносинах стосовно обігу бюджетних коштів чи інших місцевих публічних грошових фондів наряд чи можна повною мірою застосовувати цивільно-правову тріаду права власності (право володіння, користування та розпорядження). Це пояснюється тим, що коштами бюджету ніхто не користується – ними розпоряджаються, тобто право користування як таке випадає або поглинається правом розпорядження. Застосування на практиці, у фінансовому законодавстві чи побуті термінів «користування» та «використання» зовсім не означає, що існує «право користування».

Актуальним нині є висновок відомого вченого В. Лебедева про те, що дуже важливо, аби не було поєднання в одній особі зберігання і розпорядження грошми, тобто основним правилом фінансового господарства має бути таке: 1) ніхто не може зберігати казенні гроші, якщо він не призначається на те Міністерством фінансів; 2) той, хто має на руках державні гроші, не має права самостійно витратити їх, а може тільки видавати їх, відповідно до розпорядчих указівок; 3) той, хто має право розпоряджатися грошима, не може бути їх відповідальним зберігачем⁴⁵.

Особливістю органів публічної влади як суб'єктів бюджетних правовідносин є те, що названі органи самостійно встановлюють загальнообов'язкові для всіх учасників відносин у сфері місцевих фінансів правила поведінки, а також визначають, закріплюють свою бюджетну правосуб'єктність. Однак помилково стверджувати, що держава має універсальну правосуб'єктність, оскільки правосуб'єктність держави обмежена певними рамками. Держава як публічно-правове

⁴⁴ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми: Університетська книга, 2008. – С. 149.

⁴⁵ Лебедев В. А. Финансовое право: [учебник] / Лебедев В. А. – М.: Статут, 2000. – Т. 2. – С. 150.

утворення покликана забезпечувати нормальне функціонування суспільства. Правосуб'єктність держави має межі, вона обмежена рамками чинного правопорядку та функціями держави, які вона покликана забезпечувати⁴⁶.

Колективні суб'єкти – це найбільше коло суб'єктів фінансового права, до яких належать організовані, відокремлені, самоврядні групи людей, наділені правами вступати у відносини з іншими суб'єктами персоніфіковано, як єдине ціле⁴⁷. У правовідносинах щодо місцевих фінансів беруть участь насамперед саме такі суб'єкти. Найчастіше суб'єктами бюджетного права та правовідносин є колективні суб'єкти, а саме: держава, суб'єкти федерації (у федеративних країнах), органи державної влади, органи місцевого самоврядування, адміністративно-територіальні одиниці.

Органи публічної влади як суб'єкти бюджетного права та правовідносин у сфері місцевих фінансів одночасно є уповноваженими державою органами. З цього приводу В. Чернадчук пише, що державні органи можуть виступати як уповноважені та як зобов'язані суб'єкти⁴⁸. На наш погляд, усі органи публічної влади можуть бути суб'єктами бюджетних правовідносин, які уповноважені та зобов'язані державою бути такими. Наприклад, органи публічної влади завжди є зобов'язаними державою органами, які відповідають за розроблення та виконання бюджету. Водночас ці суб'єкти є бюджетними установами, які уповноважені отримувати бюджетні асигнування (відповідно до п. 47 ст. 2 Бюджетного кодексу України розпорядник бюджетних коштів – це бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету. Також про уповноваження ідеться у ст. 22). Названі суб'єкти – насамперед зобов'язані особи, а вже потім – уповноважені.

Індивідуальні суб'єкти фінансового права – це, по-перше, громадяни, іноземці, особи без громадянства; по-друге – посадові особи, які вступають у фінансові правовідносини переважно у зв'язку зі своїми обов'язками щодо сплати податків і зборів, а також як податкові агенти. У бюджетних правовідносинах суб'єктами виступають ті індивідуальні суб'єкти, які є посадовими особами.

⁴⁶ Лозовская С. О. Правосубъектность в гражданском праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 / Лозовская С. О. – М., 2001. – С. 141.

⁴⁷ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М.: Норма, 2001. – С. 116.

⁴⁸ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми: Університетська книга, 2008. – С. 145.

Варто погодитися з думкою вчених про те, що суб'єктом бюджетного права (і правовідносин) є носій бюджетних прав і обов'язків у сфері утворення та використання грошового фонду відповідної території (державного і місцевих бюджетів)⁴⁹.

Зазначимо, що в галузі фінансового права досі не сформовано єдиного підходу до питання визначення складу суб'єктів бюджетного права. Наприклад, Н. Поветкіна вважає, що до кола суб'єктів бюджетного права входять: 1) держава, суб'єкти федерації (у федеративних країнах), муніципальні утворення; 2) органи державної влади та органи місцевого самоврядування; 3) бюджетні установи⁵⁰.

І. Кучеров дотримується думки про те, що склад суб'єктів бюджетного права охоплює: 1) державу; 2) суб'єктів федерації (у федеративних країнах); 3) адміністративно-територіальні утворення; 4) органи державної влади та органи місцевого самоврядування; 5) інших суб'єктів⁵¹. Найбільш проблемною у цій класифікації є остання група суб'єктів, оскільки вони вступають у бюджетні правовідносини не завжди, нерегулярно (наприклад, Національний банк України та кредитні установи, які в Україні можуть залучатися для здійснення операцій з обслуговування бюджетних коштів. Ці установи мають статус суб'єкта бюджетних правовідносин, зокрема при застосуванні банківської чи змішаної системи виконання бюджетів). На підставі розгляду І. Кучеровим питання суб'єктів бюджетних правовідносин⁵² можна зробити висновок, що до «інших суб'єктів» учений також відносить: бюджетні установи, розпорядників бюджетних коштів, одержувачів бюджетних коштів, центральний банк, кредитні установи та органи грошово-кредитного регулювання, фінансові органи, а також органи державного (муніципального) фінансового контролю. Звичайно, кожен із перелічених суб'єктів діє в межах законодавчо закріплених за ним повноважень, а також має власні завдання та мету діяльності.

Для будь-якого суб'єкта бюджетних правовідносин характерним є те, що кожен із них бере участь у розподілі доходів і видатків між

⁴⁹ Химичева Н.И. Субъекты советского бюджетного права / Химичева Н.И.; ред. В.М. Ма-нохин. – Саратов: СГУ, 1979. – С. 42; Кучеров И.И. Бюджетное право России: курс лекций / Кучеров И.И. – М.: ЮрИнфоР, 2002. – С. 61.

⁵⁰ Поветкина Н.А. Российская Федерация как субъект бюджетного права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Поветкина Н.А. – М., 2004. – С. 17.

⁵¹ Кучеров И.И. Бюджетное право России: [курс лекций] / Кучеров И.И. – М.: ЮрИнфоР, 2002. – С. 61.

⁵² Там само. – С. 62–75.

бюджетами різних рівнів; або виступає стороною на окремих стадіях бюджетного процесу; або пов'язаний з бюджетом, отримуючи з нього відповідну суму коштів у формі бюджетного фінансування, субвенції чи субсидії⁵³. До першого виду можна віднести органи, що затверджують бюджети (Верховна Рада України, місцеві ради); до другої групи – органи, які відповідають за складання і виконання бюджетів (Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба України, її територіальні органи). Третю групу, на нашу думку, не зовсім правильно виокремлювати з-поміж суб'єктів, оскільки до них належать розпорядники бюджетних коштів і в такому статусі вони належать до учасників бюджетних правовідносин (відповідно до положень Бюджетного кодексу України), але в чистому вигляді вони не є суб'єктами бюджетних правовідносин.

Суб'єкти бюджетних правовідносин – органи публічної влади – регулюють бюджетні відносини (наприклад, органи державної влади створюють нормативно-правову основу для регулювання відповідних відносин), беруть участь у бюджетних правовідносинах (тут залучені всі органи публічної влади).

У галузі регулювання бюджетних відносин до відання органів державної влади належить:

1) встановлення структури і загальних принципів організації та функціонування бюджетної системи держави. Так, Верховна Рада України, ухваливши Бюджетний кодекс України, визначила структуру бюджетної системи (ст. 5), основні принципи бюджетної системи (ст. 7 Бюджетного кодексу України та ст. 95 Конституції України);

2) визначення джерел формування та розмежування доходів між різними рівнями бюджетної системи (ст.ст. 29, 63–69 Бюджетного кодексу України, щорічні закони про державний бюджет);

3) розмежування видатків між різними рівнями бюджетної системи (ст.ст. 30, 82–91 Бюджетного кодексу України, щорічні закони про державний бюджет). Відповідно до норм Бюджетного кодексу України місцеві бюджети містять видатки, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, і видатки, що не враховуються. Також держава може передати Раді міністрів Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування право на здійснення видатків,

⁵³ Поветкина Н.А. Российская Федерация как субъект бюджетного права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Поветкина Н.А. – М., 2004. – С. 19; Савин А.Ю. Финансовое право / Савин А.Ю. – М.: Финстатинформ, 1997. – С. 51.

але за умови відповідної передачі бюджетних ресурсів через закріплені за відповідними бюджетами загальнодержавні податки та збори (обов'язкові платежі) або їхні частки, а також трансферти з Державного бюджету України (ч. 1 ст. 85 Бюджетного кодексу України), тобто передача певних видатків супроводжується передачею відповідних бюджетних ресурсів;

4) визначення видів видатків на здійснення повноважень. Наприклад, у ст. 82 Бюджетного кодексу України встановлено видатки на здійснення повноважень, що виконуються за рахунок коштів державного бюджету та місцевих бюджетів, які поділяються на: видатки на забезпечення конституційного ладу держави, державної цілісності та суверенітету, незалежного судочинства, а також інші передбачені Бюджетним кодексом України видатки, які не можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим і місцевому самоврядуванню; видатки, які визначаються функціями держави та можуть бути передані до виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності; видатки на реалізацію прав та обов'язків Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування, які мають місцевий характер та встановлені законами України;

5) визначення загальних правових основ бюджетного процесу (ст. ст. 19–28, 32–62, 75–80 Бюджетного кодексу України);

6) встановлення правових основ здійснення запозичень (ст. ст. 15–17, 73, 74 Бюджетного кодексу України; постанова Кабінету Міністрів України від 16.02.2011 р. № 110, якою затверджено Порядок здійснення місцевих запозичень⁵⁴; щорічні закони та рішення про відповідні бюджети);

7) визначення правових основ формування, забезпечення погашення, обслуговування, управління публічним боргом (пп. 20, 35 ст. 2, ст. 18 Бюджетного кодексу України, Закон «Про державний внутрішній борг України» від 01.09.1991 р.⁵⁵, щорічні закони та рішення про відповідні бюджети, якими встановлюється граничний обсяг внутрішнього та зовнішнього державного боргу, боргу Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування);

⁵⁴ Про затвердження Порядку здійснення місцевих запозичень: Постанова Кабінету Міністрів України: від 16.02.2011 р. № 110 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 12. – Ст. 512.

⁵⁵ Про державний внутрішній борг України: Закон України: від 16.09.1992 р. № 2604-XII (із змінами; ост. ред. від 25.03.2005 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 41. – Ст. 598.

8) визначення правових основ міжбюджетних відносин, порядку надання та отримання міжбюджетних трансфертів (розділ IV Бюджетного кодексу України);

9) встановлення правових основ контролю за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальності за порушення бюджетного законодавства (розділ V Бюджетного кодексу України визначає повноваження різних органів з контролю за дотриманням бюджетного законодавства, а також регулює питання відповідальності різних органів публічної влади за вчинення того чи іншого бюджетного правопорушення);

10) затвердження бюджетної класифікації (ст. ст. 8–12 Бюджетного кодексу України).

Щоб стати суб'єктом бюджетних правовідносин у сфері місцевих фінансів (як і правовідносин взагалі), особа, як вважає В. Чернадчук, має пройти два етапи наділення юридичними властивостями (якостями)⁵⁶. По-перше, особа має набути якостей суб'єкта права і стати потенційним учасником правовідносин через наділення правосуб'єктністю. Органи публічної влади одразу отримують статус суб'єкта права і бюджетного права (одразу після їх офіційного створення, затвердження персонального складу). По-друге, особи мають набути різних додаткових якостей юридичного характеру в конкретно юридично значущій ситуації – здатності реалізовувати суб'єктивні права та обов'язки, якими вони наділяються з огляду на поширення на них дії правових норм, що визначають правові зв'язки та взаємодію між суб'єктами. На наш погляд, суб'єкти бюджетного права – органи публічної влади – завжди є суб'єктами бюджетних правовідносин (для того, щоб отримати цей статус, їм не потрібно чекати на якусь «конкретно юридичну значущу ситуацію»). Це пояснюється тим, що органи публічної влади постійно беруть участь у безперервному бюджетному процесі, тобто постійно реалізують свої суб'єктивні права та обов'язки.

Незважаючи на тривалий розвиток вітчизняного фінансового права і бюджетного законодавства, нині не можна констатувати бурхливого розвитку чи змін у суб'єктному складі бюджетних правовідносин. Єдине, що відбулося, то це законодавче та реальне визнання органів місцевого самоврядування самостійними суб'єктами.

⁵⁶ Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні: [монографія] / Чернадчук В. Д. – Суми: Університетська книга, 2008. – С. 131.

1.2. ОРГАНИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ Й УПРАВЛІННЯ ЯК СУБ'ЄКТИ ПРАВОВІДНОСИН У СФЕРІ МІСЦЕВИХ ФІНАНСІВ

Згідно з Конституцією України влада в Україні поділяється на законодавчу, виконавчу та судову. Органи відповідної гілки влади є суб'єктами різних фінансових відносин, зокрема й тих, що стосуються сфери місцевих фінансів. Зазначимо, що органи влади вищого рівня здебільшого виконують загальні управлінські функції, забезпечують загальне регулювання відповідних відносин. Президента України навряд чи можна віднести до суб'єктів розглядуваних відносин, адже він виконує загальні функції, зокрема щодо підписання будь-яких законів про бюджет.

Верховна Рада України як єдиний представник законодавчої влади та суб'єкт бюджетних правовідносин розглядає на своїх засіданнях проект державного бюджету та ухвалює закон про Державний бюджет України на відповідний рік, вносить до нього зміни та розглядає звіти про його виконання.

Крім того, Верховна Рада України та її комітети (зокрема, Комітет з питань бюджету й Комітет з питань фінансів і банківської діяльності, що здійснюють постійний парламентський контроль за станом і рухом державних фінансів) є органами загальної компетенції в галузі фінансового контролю.

Повноваження Верховної Ради України, визначені у ст. 85 Конституції України, пов'язані з бюджетними відносинами та здійсненням фінансового контролю на загальнодержавному рівні. Місцеві бюджети та деякі інші місцеві фінанси нерозривно пов'язані з державним бюджетом: ідеться, наприклад, про перерахування з Державного бюджету України до місцевих бюджетів міжбюджетних трансфертів, про фінансування загальнодержавних програм, які мають і місцеве значення, виділення коштів з резервного фонду держбюджету. Це дає підстави стверджувати про опосередковане регулювання Верховною Радою України бюджетних відносин, пов'язаних із місцевими фінансами.

Згідно зі ст. 109 Бюджетного кодексу України Верховна Рада України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства у процесі: 1) визначення бюджетної політики на наступний бюджет-

ний період; 2) розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України; 3) внесення змін до закону про Державний бюджет України; 4) виконання закону про Державний бюджет України, у тому числі шляхом заслуховування звітів про виконання Державного бюджету України (разом зі звітами головних розпорядників коштів державного бюджету про використання ними бюджетних коштів та результати виконання відповідних бюджетних програм); 5) розгляду річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України; 6) використання кредитів (позик), що залучаються державою від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій. Також Верховна Рада України здійснює контроль за діяльністю Рахункової палати щодо виконання нею повноважень, встановлених законом.

Для порівняння: за попередньою редакцією Бюджетного кодексу України 2001 року до повноважень Верховної Ради України щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства належали: 1) заслуховування звітів про стан виконання Державного бюджету України, зокрема й звітів розпорядників бюджетних коштів про використання коштів Державного бюджету України; 2) контроль за використанням коштів резервного фонду державного бюджету.

Забезпечуючи проведення контролю за додержанням бюджетного законодавства, комітети Верховної Ради України розглядають чимало питань. Так, до повноважень Комітету Верховної Ради України з питань бюджету належать: 1) підготовка питання щодо бюджетної політики на наступний бюджетний період та попередній розгляд проекту закону про Державний бюджет України; 2) надання до поданих на розгляд Верховної Ради України законопроектів висновків щодо їх впливу на показники бюджету та відповідності законам, які регулюють бюджетні відносини; 3) попередній розгляд річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України та підготовка проекту рішення щодо цього звіту для розгляду Верховною Радою України; 4) попередній розгляд інформації Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, інших центральних органів виконавчої влади про стан виконання закону про Державний бюджет України протягом відповідного бюджетного періоду; 5) взаємодія з Рахунковою палатою (у тому числі попередній розгляд висновків і пропозицій Рахункової палати щодо результатів контролю за дотриманням бюджетного законодавства) (ч. 2 ст. 109 Бюджетного кодексу України).

Інші комітети Верховної Ради України також беруть участь у розгляді питання щодо бюджетної політики на наступний бюджетний період та проекту закону про Державний бюджет України, а також попередньо розглядають питання про виконання Державного бюджету України (включаючи висновки і пропозиції Рахункової палати України щодо результатів контролю за дотриманням бюджетного законодавства) у частині, що віднесена до компетенції комітетів (ч. 3 ст. 109 Бюджетного кодексу України).

Отже, у бюджетних правовідносинах Парламент України виступає особливо активним суб'єктом на стадіях розгляду та прийняття закону про Державний бюджет України, внесення змін до нього, розгляду звіту про його виконання, а також під час контролю за дотриманням бюджетного законодавства. У відносинах, які є похідними від цих і які стосуються місцевих фінансів, даний орган, відповідно, бере участь опосередковано.

Рахункова палата України, відповідно до ст. 98 Конституції України, здійснює контроль від імені Верховної Ради України за використанням коштів Державного бюджету України. Як суб'єкт бюджетних правовідносин цей орган виконує переважно контрольну функцію. Закон України «Про Рахункову палату» від 11.07.1996 р.⁵⁷ встановлює такі її завдання у сфері фінансового контролю:

1) організація та здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, зокрема й коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням;

2) здійснення контролю за утворенням і погашенням внутрішнього та зовнішнього боргу України, визначення ефективності й доцільності видатків державних коштів, валютних і кредитно-фінансових ресурсів;

3) контроль за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального та національно-культурного розвитку, охорони довкілля;

4) контроль за дотриманням законності щодо надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України;

⁵⁷ Про Рахункову палату: Закон України: від 11.07.1996 р. № 315/96-ВР (із змінами; ост. ред. від 01.06.2010 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 43. – Ст. 212.

5) контроль за законністю і своєчасністю руху коштів Державного бюджету України та коштів позабюджетних фондів в установах Національного банку України й уповноважених банках;

6) аналіз встановлених відхилень від показників Державного бюджету України та підготовка пропозицій про їх усунення, а також про вдосконалення бюджетного процесу загалом;

7) регулярне інформування Верховної Ради України, її комітетів про хід виконання Державного бюджету України та стан погашення внутрішнього й зовнішнього боргу України, про результати здійснення інших контрольних функцій.

Відповідно до ст. 110 Бюджетного кодексу України до повноважень Рахункової палати України щодо здійснення контролю в бюджетному процесі належить здійснення контролю за: 1) надходженням та використанням коштів Державного бюджету України; 2) утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу; 3) ефективністю управління коштами Державного бюджету України; 4) використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, які надаються з державного бюджету. Також Рахункова палата подає Верховній Раді України висновки та пропозиції щодо стану надходження коштів до Державного бюджету України та їх використання за підсумками кожного кварталу.

Рахункова палата також уповноважена (у визначених законодавством межах) здійснювати експертно-аналітичні, інформаційні й інші види діяльності, що забезпечують контроль за використанням коштів загальнодержавних цільових фондів, коштів позабюджетних фондів, за цільовим використанням фінансово-кредитних і валютних ресурсів під час здійснення загальнодержавних програм.

Контролери Рахункової палати України проводять фінансові перевірки, ревізії в органах державної влади й органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності, в об'єднаннях громадян, недержавних фондах та інших недержавних некомерційних громадських організаціях у тій частині їх діяльності, що стосується використання коштів Державного бюджету України. Ці ревізії та перевірки можуть бути плановими і позаплановими, а також проводяться не за ініціативою Рахункової палати України.

За підсумками контрольної діяльності посадові особи Рахункової палати України складають довідки чи акти (зокрема за підсумками

ревізій). У разі виявлення під час ревізій (перевірок) та обстежень фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, інших зловживань контролери Рахункової палати України передають матеріали ревізій (перевірок) та обстежень до правоохоронних органів з інформуванням про це Верховної Ради України.

Посадові особи Рахункової палати України не наділені правом застосовувати до порушників фінансової дисципліни санкції. Вони можуть надавати матеріали ревізій (перевірок) і обстежень до відповідних органів, а також порушувати перед Верховною Радою України, Президентом України, а також органами виконавчої влади клопотання про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні вимог чинного законодавства України.

До місцевих бюджетів з державного бюджету перераховуються кошти у вигляді міжбюджетних трансфертів. Подальша доля цих коштів контролюється Рахунковою палатою України.

Для забезпечення дотримання Конституції України, законів та підзаконних нормативно-правових актів України при виконанні ст. 98 Конституції України у частині контролю за надходженнями коштів до Державного бюджету України, законності і повноти нарахування, своєчасності сплати податків і зборів до Державного бюджету України, посилення контролю у цій сфері та створення дієвого механізму реагування на виявлені порушення законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, а також розуміючи необхідність і важливість зміцнення взаємодії у виявленні та припиненні правопорушень, пов'язаних із надходженнями до державного бюджету, між Рахунковою палатою та Державною податковою адміністрацією України (нині – Державна податкова служба України) 28.07.2009 р. укладено Угоду про взаємодію. Предметом цієї Угоди є визначення механізму взаємодії між цими органами в частині виявлення та припинення порушень законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, а також бюджетних правопорушень при виконанні Державного бюджету України. Взаємодія сторін щодо виявлення та припинення бюджетних правопорушень при виконанні Державного бюджету України здійснюється у таких формах: 1) обмін інформацією, яка має взаємний публічний інтерес та пов'язана із виконанням Державного бюджету України; 2) дотримання режиму доступу до інформації, отриманої від сторони Угоди, визначеного власником інформації; 3) обмін

досвідом роботи з виявлення та припинення порушень законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, а також бюджетних правопорушень при виконанні Державного бюджету України, у тому числі проведення спільних нарад, конференцій, семінарів тощо; 4) обмін розпорядчими документами, методичними рекомендаціями з питань виявлення та припинення порушень законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, а також бюджетних правопорушень при виконанні Державного бюджету України.

Кабінет Міністрів України як суб'єкт фінансових і бюджетних правовідносин найбільше виявляє себе за допомогою структурних одиниць та підрозділів. При цьому саме Уряд України як вищий орган виконавчої влади відповідає за бюджетну політику держави.

Відповідно до ст. 1 Закону «Про Кабінет Міністрів України» від 07.10.2010 р.⁵⁸ Кабінет Міністрів України (Уряд України) є вищим органом у системі органів виконавчої влади. Він здійснює виконавчу владу безпосередньо та через міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, Раду міністрів Автономної Республіки Крим і місцеві державні адміністрації, спрямовує, координує та контролює діяльність цих органів. Є відповідальним перед Президентом України, підконтрольний і підзвітний Верховній Раді України у межах, передбачених Конституцією України.

До складу Кабінету Міністрів України входять Прем'єр-міністр України, Перший віце-прем'єр-міністр України, три віце-прем'єр-міністри та міністри України (ч. 1 ст. 6 Закону).

Відповідно до п. 3 ч. 1 ст. 2 цього Закону до основних завдань Кабінету Міністрів України належить, зокрема, забезпечення проведення бюджетної, фінансової, цінової, інвестиційної, у тому числі амортизаційної, податкової, структурно-галузевої політики. Для виконання цього завдання Уряд України має такі основні повноваження у сфері економіки та фінансів: 1) забезпечує проведення державної економічної політики, здійснює прогнозування та державне регулювання національної економіки; 2) забезпечує розроблення і виконання загальнодержавних програм економічного та соціального розвитку; 3) визначає доцільність розроблення державних цільових програм з урахуванням загальнодержавних пріоритетів та забезпечує їх виконання; 4) здій-

⁵⁸ Про Кабінет Міністрів України: Закон України: від 07.10.2010 р. № 2591-VI (із змінами; ост. ред. від 17.03.2011 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 9. – Ст. 58.

снює відповідно до закону управління об'єктами державної власності, у тому числі корпоративними правами, делегує в установленому законом порядку окремі повноваження щодо управління зазначеними об'єктами міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, місцевим державним адміністраціям та відповідним суб'єктам господарювання; 5) забезпечує проведення державної фінансової та податкової політики, сприяє стабільності грошової одиниці України; 6) розробляє проекти законів про Державний бюджет України та про внесення змін до Державного бюджету України, забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України, подає Верховній Раді України звіт про його виконання; 7) приймає рішення про використання коштів резервного фонду Державного бюджету України; 8) обслуговує державний борг України, приймає рішення про випуск облігацій державних внутрішніх та зовнішніх позик; 9) виступає гарантом щодо позик, які у визначених законом про Державний бюджет України межах надаються іноземними державами, банками, міжнародними фінансовими організаціями, а в інших випадках – відповідно до міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України (п. 1 ч. 1 ст. 20 Закону).

Важливе значення має також питання співпраці Уряду України з іншими органами. Наприклад, ст. 31 Закону регулює питання відносин Кабінету Міністрів України з Рахунковою палатою України. Так, Кабінет Міністрів України на запит Рахункової палати надає статистичну, фінансову, бухгалтерську та іншу інформацію, необхідну для виконання нею завдань, функцій та повноважень, установлених Конституцією та законами України. Крім того, Кабінет Міністрів України одержує від Рахункової палати відомості про результати перевірок, ревізій та обстежень, а також пропозиції щодо притягнення до передбаченої законом відповідальності осіб, винних у порушенні вимог законодавства, нецільовому та неефективному використанні коштів, заподіянні матеріальної шкоди державі, розглядає такі відомості та пропозиції, вживає в межах своєї компетенції відповідних заходів та інформує про них Рахункову палату.

Кабінет Міністрів України, відповідно до Конституції та законів України, взаємодіє з Національним банком України, іншими державними органами з питань, що належать до його компетенції (ст. 38 Закону).

Відносинам Кабінету Міністрів України з органами місцевого самоврядування присвячена ст. 39 Закону, яка передбачає, що Уряд

України спрямовує діяльність органів виконавчої влади на сприяння ефективному функціонуванню та розвитку місцевого самоврядування, додержання визначених законом прав органів місцевого самоврядування, забезпечує взаємодію центральних і місцевих органів виконавчої влади з органами місцевого самоврядування у вирішенні питань місцевого значення, зокрема економічного, соціального та культурного розвитку відповідних адміністративно-територіальних одиниць. Також Кабінет Міністрів України в порядку, визначеному законом, за рахунок коштів, передбачених у Державному бюджеті України, компенсує витрати органів місцевого самоврядування, що виникли внаслідок рішень Кабінету Міністрів України, інших органів виконавчої влади. Кабінет Міністрів України може вносити на розгляд Верховної Ради України проекти законів про надання органам місцевого самоврядування окремих повноважень органів виконавчої влади. Одночасно Кабінет Міністрів України подає пропозиції про фінансування здійснення таких повноважень у повному обсязі за рахунок коштів Державного бюджету України або шляхом віднесення до місцевого бюджету окремих загальнодержавних податків, а також передачі в комунальну власність чи в користування органів місцевого самоврядування відповідних об'єктів державної власності.

Міністерство фінансів України – центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України, головний орган у системі центральних органів виконавчої влади із забезпечення реалізації єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової, митної політики, політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, випуску та проведення лотерей, розроблення та виробництва голографічних захисних елементів. Саме назване Міністерство в бюджетних правовідносинах на практиці виступає представником та реалізатором інтересів держави-казни. Діє на підставі Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України»⁵⁹ від 27.12.2006 р. № 1837 та Указу Президента України «Питання Міністерства фінансів України»⁶⁰ від 20.04.2005 р. № 676 .

⁵⁹ Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: Постанова Кабінету Міністрів України: від 27.12.2006 р. № 1837 (із змінами; ост. ред. від 27.02.2008 р.) // Офіційний вісник України. – 2007. – № 1. – Ст. 26.

⁶⁰ Питання Міністерства фінансів України: Указ Президента України: від 20.04.2005 р. № 676/2005 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 16. – Ст. 825.

Основними завданнями Міністерства фінансів України є:

- забезпечення реалізації єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової, митної політики, політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю та здійснення контролю за її проведенням органами державної податкової служби, митної служби, контрольно-ревізійної служби України, казначейських органів;
- забезпечення концентрації фінансових ресурсів на пріоритетних напрямках соціально-економічного розвитку України;
- здійснення заходів з підвищення ефективності управління державними фінансами;
- проведення разом з іншими органами виконавчої влади аналізу фінансово-економічного становища держави, перспектив її подальшого розвитку;
- підготовка проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період;
- розроблення в установленому порядку проекту Закону про Державний бюджет України на відповідний рік, прогнозних показників зведеного бюджету України, організація роботи, пов'язаної зі складенням і виконанням Державного бюджету України, координація діяльності учасників бюджетного процесу;
- удосконалення міжбюджетних відносин;
- здійснення в межах своїх повноважень контролю за дотриманням бюджетного законодавства;
- розроблення стратегії фінансування державного бюджету;
- забезпечення здійснення державних запозичень, надання державних гарантій, погашення та обслуговування державного боргу;
- удосконалення методів фінансового і бюджетного планування;
- здійснення державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, розроблення стратегії розвитку національної системи бухгалтерського обліку, визначення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, обов'язкових для всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування (крім банків та бюджетних установ), а також фізичних осіб-підприємців;
- інформування громадськості про економічні та фінансові цілі держави.

Згідно зі ст. 111 Бюджетного кодексу України Міністерство фінансів України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законо-

давства на кожній стадії бюджетного процесу як стосовно державного бюджету, так і місцевих бюджетів, якщо інше не передбачено законодавством України.

Цікавим і доречним у контексті цього є дослідження О. Гетманець. Так, автор пише, що контроль Міністерства фінансів України за дотриманням бюджетного законодавства, що визначається Бюджетним кодексом України на кожній стадії бюджетного процесу, є складовою більш широких бюджетних повноважень, визначених у Положенні про Міністерство фінансів України, яке затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2006 р. № 1837⁶¹. На нашу думку, названі два акти чітко не регламентують повноваження цього міністерства на кожній окремо взятій стадії бюджетного процесу. Ці повноваження можна лише виокремити.

Отже, на першій стадії бюджетного процесу, а саме під час складання проектів бюджетів, Міністерство фінансів України найбільш активно реалізує бюджетні повноваження організаційного та контрольного характеру, адже саме на нього покладається відповідальність за складання проекту закону про Державний бюджет України. Це пов'язане з тим, що відповідно до ст. 32 Бюджетного кодексу України Міністерство фінансів України відповідає за складання проекту закону про Державний бюджет України, визначає основні організаційно-методичні засади бюджетного планування, які використовуються для підготовки бюджетних запитів і розроблення проекту Державного бюджету України та прогнозу цього бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди. Міністерство фінансів України на підставі основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України на плановий і наступні за плановим два бюджетні періоди та аналізу виконання бюджету за попередні та поточний бюджетні періоди визначає загальний рівень доходів, видатків і кредитування бюджету, дає оцінку обсягу фінансування бюджету для складання проекту Державного бюджету України та індикативних прогнозних показників Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди.

У попередній редакції Бюджетного кодексу України (2001 р.), у ст. 32, містилася пряма вказівка на те, що Міністр фінансів Украї-

⁶¹ Гетманець О. П. Контрольні повноваження Міністерства фінансів України в бюджетному процесі [Електронний ресурс] / О. П. Гетманець // Форум права. – 2009. – № 2. – С. 76. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2009-2/09gopfbp.pdf>.

ни відповідає за складання проекту закону про держбюджет, визначає основні організаційно-методичні засади бюджетного планування, які використовуються для підготовки бюджетних запитів і розроблення пропозицій проекту держбюджету. У новій редакції Бюджетного кодексу України (2010 р.) таку персональну відповідальність Міністра фінансів України не передбачено.

На стадії виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) на Міністерство фінансів України, відповідно до ст. 42 Бюджетного кодексу України, покладається загальна організація та управління виконанням Державного бюджету України, координація діяльності учасників бюджетного процесу щодо питань виконання бюджету. Як зазначає О. Гетманець, Міністерство фінансів України і місцеві фінансові органи «контролюють як надходження коштів до бюджетів, так і їх витрачання»⁶². З наведеними положеннями повністю погодитися не можемо, оскільки цей контроль безпосередньо здійснює Рахункова палата України, органи державної податкової служби України та органи Казначейської служби України. Те, що два останні органи перебувають у системі Міністерства фінансів України, не наділяє останнє функціями прямого (безпосереднього) контролю. Потрібно розмежовувати регулювання, координацію діяльності та контроль.

На стадії підготовки та розгляду звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього участь Міністерства фінансів України в бюджетних правовідносинах виявляється переважно в його контрольних та організаційних повноваженнях. Такий контроль, на думку О. Гетманець, полягає в тому, що вони, отримуючи звіти про виконання відповідних бюджетів та інші фінансові звіти, за встановленими правилами та формами здійснюють перевірку цих звітів щодо відповідності їх бюджетному законодавству. Отже, подальший бюджетний контроль Міністерство фінансів України здійснює шляхом перевірки звітності⁶³.

В. Волков пропонує повноваження Міністерства фінансів поділити на такі групи: 1) повноваження у сфері законодавчої діяльності; 2) повноваження щодо нормативно-правового регулювання; 3) повно-

⁶² Гетманець О. П. Контрольні повноваження Міністерства фінансів України в бюджетному процесі [Електронний ресурс] / О. П. Гетманець // Форум права. – 2009. – № 2. – С. 77. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2009-2/09gopfbp.pdf>.

⁶³ Там само.

важення щодо безпосередньої реалізації державної політики у фінансовій сфері⁶⁴.

Однією з найбільш актуальних функцій держави є забезпечення керованості та підконтрольності державних фінансових ресурсів, створення умов для використання їх як важливого управлінського фактора розвитку держави. Основним важелем держави в галузі державного бюджету (та місцевих бюджетів) є органи казначейства. Саме казначейства спроможні забезпечити та втілити в життя принцип фактичної рівноваги всіх елементів бюджетної системи в міжбюджетних відносинах за умови розроблення певних правил і процедур⁶⁵. Основне призначення казначейства – сприяння оптимальному управлінню державними фінансовими ресурсами. Це завдання охоплює достатньо широкий спектр функцій, виконання яких органами казначейства адекватне ролі казначейства у сфері бюджетно-податкової політики, що здійснюється в державі. Роль казначейства в такому разі може бути пасивною (коли воно лише доводить ресурси, виділені головним розпорядникам бюджетних асигнувань) або активною (коли казначейство жорстко регламентує процес виконання, контролює всі видатки бюджетних установ, повністю забезпечує та веде бухгалтерський облік, а також управляє всіма державними активами⁶⁶).

Наступний суб'єкт правовідносин у сфері місцевих фінансів – Державна казначейська служба України (Казначейство України – колишнє Державне казначейство України), утворена Указом Президента «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 09.12.2010 р.⁶⁷ та діє на підставі Положення про Державну казначейську службу України, затвердженого Указом Президента України від 13.04.2011 р. № 460/2011; здійснює свої повноваження безпосередньо та через свої територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, районах, районах у міс-

⁶⁴ Волков В. Г. Правовой статус органов исполнительной власти, наделенных специальной компетенцией в сфере финансовой деятельности: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Волков В. Г. – М., 2005. – С. 42, 43, 45.

⁶⁵ Саттарова Н. А. Принуждение в финансовом праве / Саттарова Н. А.; под. ред. И. И. Кучерова. – М.: Юрлитинформ, 2006. – С. 112–123.

⁶⁶ Огоев А. У. Перспективы развития казначейской системы исполнения бюджетов: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Огоев А. У. – СПб., 2002. – С. 29.

⁶⁷ Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента: від 09.12.2010 р. № 1085/2010 (із змінами; ост. ред. від 12.05.2011 р.) // Офіційний вісник України. – 2010. – № 94. – Ст. 3334.

тах, містах обласного, республіканського (Автономної Республіки Крим) значення (у разі їх утворення).

Відповідно до Положення основними завданнями цього органу є внесення пропозицій щодо формування державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів та реалізація цієї політики. Як бачимо, завдання Державної казначейської служби України виписані досить поверхово, оскільки не з'ясовано, що в такому разі являє собою державна політика.

У межах цих завдань Державна казначейська служба України:

1) здійснює через систему електронних платежів Національного банку України розрахунково-касове обслуговування розпорядників, одержувачів бюджетних коштів та інших клієнтів, операцій з коштами бюджетів, спільних із міжнародними фінансовими організаціями проектів;

2) управляє ліквідністю субрахунків єдиного казначейського рахунку;

3) за погодженням з Міністерством фінансів України залучає на поворотній основі кошти єдиного казначейського рахунку для покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, Пенсійного фонду України та для надання середньострокових позик місцевим бюджетам;

4) відкриває та закриває рахунки поточного бюджетного періоду, а також відкриває рахунки наступного бюджетного періоду;

5) здійснює безспірне списання коштів державного бюджету та місцевих бюджетів на підставі рішення суду;

6) проводить безспірне вилучення коштів із місцевих бюджетів відповідно до норм Бюджетного кодексу України;

7) повертає кошти, помилково або надміру зараховані до бюджету, за поданням органів, що контролюють стягнення надходжень до бюджету;

8) нараховує штрафи за неповне або несвоєчасне повернення коштів надміру сплачених податків відповідно до законодавства;

9) розподіляє кошти між державним бюджетом, бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, а також між місцевими бюджетами відповідно до нормативів відрахувань, визначених бюджетним законодавством, і перерахування розподілених коштів за належністю;

10) проводить взаємні розрахунки між державним бюджетом та бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва

та Севастополя, а також між місцевими бюджетами в порядку, установленому законодавством;

11) веде базу даних про мережу розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, складає та веде єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;

12) веде облік бюджетних асигнувань, доводить до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів витяг із розпису державного бюджету та зміни до нього;

13) здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і відображає їх у звітності про виконання бюджету;

14) забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їх діяльності;

15) погоджує призначення на посади та звільнення з посад головних бухгалтерів бюджетних установ;

16) веде бухгалтерський облік усіх операцій з виконання державного та місцевих бюджетів;

17) зводить та складає звітність про виконання державного, місцевих і зведеного бюджетів та подає звітність органам законодавчої і виконавчої влади в обов'язки та строки, визначені бюджетним законодавством. Складає та подає відповідним місцевим фінансовим органам звітність про виконання місцевих бюджетів;

18) здійснює за дорученням Міністерства фінансів України погашення та обслуговування державного боргу в національній та іноземній валюті;

19) розміщує на своєму офіційному сайті кварталну та річну звітність про виконання Державного бюджету України;

20) забезпечує функціонування багаторівневої інформаційно-обчислювальної системи, внутрішньої платіжної системи, вживає заходів до захисту інформації, яка обробляється;

21) здійснює попередження учасників бюджетного процесу про неналежне виконання бюджетного законодавства;

22) зупиняє операції з бюджетними коштами та ініціює зупинення бюджетних асигнувань у разі вчинення учасником бюджетного процесу порушення бюджетного законодавства;

23) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, розробляє пропозиції щодо вдоскона-

лення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністру;

24) надає консультаційну допомогу учасникам бюджетного процесу;

25) здійснює, відповідно до законодавства України, управління об'єктами державної власності, що належать до сфери його управління;

26) здійснює інші повноваження, визначені законами України та покладені на неї Президентом України.

Відповідно до ст. 112 Бюджетного кодексу України до повноважень Казначейства України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за: веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності; бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі); відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням. У Положенні про Державну казначейську службу України, крім названих напрямів, зазначається ще й контроль за: дотриманням правил валютного контролю за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті; дотриманням порядку проведення лотерей з використанням електронних систем прийняття сплати за участь у лотереї в режимі реального часу; закупівлею товарів, робіт і послуг за державні кошти при здійсненні розрахунково-касового обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства.

Казначейство у бюджетних правовідносинах представляє державу-казну, є органом, наділеним владними повноваженнями у процесі виконання бюджету. Як вказує М. Карасьова, казначейство одночасно є органом, через який держава реалізує своє суверенне право на власний бюджет⁶⁸. Щодо місцевих бюджетів, то казначейство не наділене таким правом та, відповідно, не реалізує його.

Цікавим, на наш погляд, є зарубіжний досвід участі казначейства в бюджетних правовідносинах. Так, виконання центрального бюджету

ту Великобританії здійснює Міністерство фінансів в особі генерального скарбника (казначея)⁶⁹. Казначейство контролює загальні надходження до консолідованого фонду, як єдиного рахунку Казначейства. Відомство генерального скарбника обробляє платіжні доручення і виплати з консолідованого фонду; розробляє фінансовий план на місячній основі для визначення потреб у короткостроковому фінансуванні; здійснює виплати за дорученням департаментів у межах відповідних бюджетних асигнувань після перевірки департаментом. У Франції передбачено касове виконання бюджету через систему казначейських кас, які мають поточні рахунки у Банку Франції. Через Казначейство проходять усі кошти, передбачені видатковою та дохідною частинами бюджету. Усі бюджетні державні організації, державні підприємства, органи місцевого самоврядування, кредитні установи повинні тримати частину своїх коштів на рахунках казначейства. Особливістю здійснення бюджетного фінансування у Франції є те, що темпи витрачання коштів контролюються через фінансових контролерів як на етапі прийняття зобов'язань, так і на етапі оплати. Служба державного обліку міністерства фінансів проводить оплату в регіональних касових управліннях через виписки чеків та переказ коштів з єдиного казначейського рахунку⁷⁰.

Важливим суб'єктом правовідносин, пов'язаних із місцевими фінансами, є також органи державної контрольно-ревізійної служби України, підпорядковані Міністерству фінансів України. Служба складається з Державної фінансової інспекції України (колишнього Головного контрольно-ревізійного управління України), контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) у районах, містах і районах у містах. У своїй діяльності органи державної контрольно-ревізійної служби України керуються Законом «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26.01.1993 р.⁷¹ та підзаконними нормативно-правовими актами.

⁶⁹ Лемешко Е. Ю. Казначейская система исполнения бюджетов в современных условиях / Е. Ю. Лемешко, Г. В. Морозова. – Хабаровск: ХГАЭП, 2003. – С. 21.

⁷⁰ Никоненко А. В. Финансово-правовое регулирование деятельности Федерального казначейства (федеральной службы) России: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Никоненко А. В. – М., 2006. – С. 73–74.

⁷¹ Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України: від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ (із змінами; ост. ред. від 23.12.2010 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 110.

⁶⁸ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М.: Норма, 2001. – С. 104.

Згідно зі ст. 2 Закону головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів; правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань; ефективним використанням коштів і майна; станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно; виконанням місцевих бюджетів; розробленням пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає в перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Отже, цей суб'єкт бере участь у фінансових правовідносинах контрольного та охоронного спрямування.

З метою створення інформаційних, організаційних та інших передумов для реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю та належної реалізації покладених на органи державної контрольно-ревізійної служби в Україні завдань, а також підвищення дієвості державного внутрішнього фінансового контролю, що сприятиме зміцненню фінансово-бюджетної дисципліни в державі, забезпеченню ефективності, доцільності та економності управління фінансовими та матеріальними ресурсами держави, наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 06.03.2009 р. № 46 затверджена Стратегія розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року.

Євроінтеграційне спрямування розвитку України та визначення у Концепції як пріоритетної європейської складової реформування системи державного внутрішнього контролю, що передбачає запровадження в діяльність органів державного сектору систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, вимагають невідкладних дій держав-

ної контрольно-ревізійної служби щодо розвитку її нового напрямку діяльності – гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а також перегляду підходів щодо інших основних напрямів діяльності.

Відповідно до ст. 113 Бюджетного кодексу України, до повноважень органів Державної контрольно-ревізійної служби з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за: 1) цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (ураховуючи проведення державного фінансового аудиту); 2) цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії; 3) достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників; 4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі); 5) веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються у процесі виконання бюджету; 6) станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в розпорядників бюджетних коштів. Державна фінансова інспекція України щомісяця надає Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Ще одним суб'єктом аналізованих правовідносин є органи Державної податкової служби України, які посідають визначальне місце у сфері мобілізації фінансових ресурсів і формування дохідної частини місцевих бюджетів України. Правовий статус названих органів встановлюється Законом «Про державну податкову службу в Україні»⁷², Податковим кодексом України⁷³, Положенням про Державну податкову службу України, затвердженим Указом Президента України від 12.05.2011 р.⁷⁴, та іншими актами.

⁷² Про державну податкову службу в Україні: Закон України: від 04.12.1990 р. № 509-ХІІ // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 6. – Ст. 37. (із змінами; ост. ред. від 07.04.2011 р.).

⁷³ Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами; ост. ред. від 07.04.2011 р.) // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Ст. 3248.

⁷⁴ Про Положення про Державну податкову службу України: Указ Президента України: від 12.05.2011 р. № 584/2011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 37. – Ст. 1515.

На наш погляд, органи Державної податкової служби України перш за все виступають суб'єктами податкових правовідносин (наприклад, щодо справляння місцевих податків і зборів, перерахування коштів від загальнодержавних обов'язкових платежів), а похідними для них уже є бюджетні правовідносини та участь у них. Підтвердженням цьому є норми Положення про Державну податкову службу України (зокрема пп. 1, 2), згідно з якими до системи органів Державної податкової служби України належать центральний апарат та територіальні органи, державні податкові служби в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, округах (на два і більше регіони), державні податкові інспекції у районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонні, об'єднані та спеціалізовані державні податкові інспекції. Державна податкова служба України входить до системи органів виконавчої влади і забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики, а також державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, здійснює міжгалузеву координацію в цій сфері⁷⁵.

Безсумнівна законність у діяльності цих органів зумовлюється, зокрема, тим, що збір податків є втручанням у право на свободу та власність; таке втручання має бути обмежене законом, який, у свою чергу, визначається суспільними потребами⁷⁶.

Як зазначає І. Кучеров, у світовій практиці існують різні варіанти організації податкових органів та їх підпорядкування. Так, в одних країнах вони наділені самостійним статусом (Австралія, Китай, Японія), в інших є структурними підрозділами фінансових органів (Італія, Франція, Швейцарія, США) або підлеглими уповноваженому органу, що відає державними доходами (Казахстан)⁷⁷. Податкові органи Австралії представлені Податковим департаментом та його територіальними підрозділами. До структури самого Податкового департаменту Австралії входить десять підрозділів, до яких належать: Служба з податкового законодавства, Фінансова служба, Служба у справах компаній та інші. Справляння податків і зборів у Канаді здійснює Агентство митниць і зборів, створене замість скасованого Міністер-

⁷⁵ Про Положення про Державну податкову службу України: Указ Президента України: від 12.05.2011 р. № 584/2011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 37. – Ст. 1515.

⁷⁶ Васильев А. В. Государство, право и рыночная экономика: [монография] / Васильев А. В. – М.: Изд-во РАГС, 2009. – С. 102.

⁷⁷ Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран: [курс лекций] / Кучеров И. И. – М.: ЮрИнфоР, 2003. – С. 211.

ства доходів з метою надання оподаткуванню характеру послуг, що надаються платникам податків податковими органами. У Японії стягування податків (крім мита і деяких зборів) віднесено до компетенції Національного податкового управління. Це відомство складається з головного управління, регіональних податкових управлінь та податкових інспекцій. У Болгарії Податкова адміністрація структурно входить до складу Міністерства фінансів, тому Міністр фінансів здійснює загальне керівництво і контроль за її діяльністю. Зокрема, Міністр фінансів визначає чисельний склад податкової адміністрації та розміри її фінансування, а також структуру. Начальник Головного управління є заступником Міністра фінансів, який призначає на посади службовців податкової адміністрації аж до начальників територіальних управлінь. Податкова адміністрація складається з Головного управління, територіальних управлінь та податкових служб, при яких можуть створюватися бюро. У Великобританії Податкове управління є органом, який безпосередньо підпорядкований канцлеру Казначейства країни. Це відомство забезпечує збір, контроль та облік правильності сплати податків до бюджету. У Греції податкове адміністрування координує Міністерство фінансів. До його складу, крім Генерального секретаріату з фінансової політики, входить 7 генеральних управлінь, у тому числі Генеральне управління оподаткування, Генеральне управління податкового контролю та Генеральне управління митниць і спеціальних податків. У Німеччині податкове адміністрування не представлено якимось спеціальним відомством, а податкові інспекції є структурними підрозділами фінансових органів. На федеральному рівні система фінансових органів представлена Федеральним міністерством фінансів, на рівні земель – міністерствами фінансів земель. У Швейцарії питання оподаткування віднесені до відання Федерального департаменту фінансів. До складу цього органу виконавчої влади також входить Федеральна податкова адміністрація. Безпосередньо стягування податків здійснюється кантональними податковими органами. Повноваження Федеральної податкової адміністрації досить обмежені, особливо в частині збору інформації. Однак податковим органам надано право застосовувати окремі заходи примусу, наприклад, вилучення документів у разі загрози їх знищення та арешт рахунків у банках⁷⁸.

⁷⁸ Волков В. Г. Правовой статус органов исполнительной власти, наделенных специальной компетенцией в сфере финансовой деятельности: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Волков В. Г. – М., 2005. – С. 100–106.

Органи Державної митної служби України також є учасниками бюджетного процесу, оскільки забезпечують надходження державного бюджету від різноманітних митних зборів. Відповідно до п. 17 ст. 1 Митного кодексу України митні органи – це спеціально уповноважені органи виконавчої влади в галузі митної справи, на які покладено безпосереднє здійснення митної справи⁷⁹. Названі органи виконують здебільшого фіскальні функції, тому їх правомірно вважати суб'єктами як бюджетних, так і податкових правовідносин. При цьому органи Державної митної служби України, на наш погляд, не потрібно відносити до тих суб'єктів, які безпосередньо чи опосередковано задіяні у відносинах щодо місцевих фінансів.

Органи судової влади є учасниками бюджетного процесу лише як розпорядники бюджетних коштів, оскільки вони фінансуються за рахунок коштів Державного бюджету України. Отже, як суб'єкти фінансових правовідносин ці органи не є суб'єктами тієї частини відносин, які пов'язані з місцевими фінансами.

Фінансово-кредитні установи є суб'єктами фінансових правовідносин та виступають суб'єктами бюджетних правовідносин за умови функціонування банківської або змішаної системи виконання бюджетів. Згідно зі ст. 1 Закону «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2001 р.⁸⁰ фінансова установа – це юридична особа, яка відповідно до закону надає одну чи декілька фінансових послуг, а також інші послуги (операції), пов'язані з наданням фінансових послуг, у випадках, прямо визначених законом, та внесена до відповідного реєстру в установленому законом порядку. До фінансових установ належать банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії та інші юридичні особи, виключним видом діяльності яких є надання фінансових послуг, а в разі прямого визначення законом – інших послуг (операцій), пов'язаних із наданням фінансових послуг.

Для України банківська та змішана система касового виконання бюджетів неприйнятна. По-перше, проблемою є комунальні банки.

⁷⁹ Митний кодекс України: від 11.07.2002 р. № 92-IV (із змінами; ост. ред. від 03.02.2011 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 38–39. – Ст. 288.

⁸⁰ Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг: Закон України: від 12.07.2001 р. № 2664-III (із змінами; ост. ред. від 17.06.2011 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 1. – Ст. 1.

Відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»⁸¹ органи місцевого самоврядування можуть створювати такі банки, тобто можуть (повинні) формувати їх статутний фонд. Згідно з ч. 1 ст. 31 Закону «Про банки і банківську діяльність»⁸² комунальні банки належать до комерційних банків, а їх мінімальний розмір статутного капіталу на день реєстрації банку не може бути меншим 75 млн грн. Очевидно, що таких коштів органи місцевого самоврядування не мають (тобто бюджети є і більших розмірів, але спрямовувати з них ці суми на формування статутного капіталу комунального банку дуже проблематично). По-друге, у світлі фінансової світової кризи 2008 року надзвичайно гострою виявилася проблема неспроможності багатьох банків надійно зберігати кошти. А публічні кошти потребують ще більшої захищеності, ніж приватні, за їх збереження відповідає як орган місцевого самоврядування, так й уповноважена установа-зберігач.

Місцеві державні адміністрації також є суб'єктами фінансових, переважно – бюджетних правовідносин; утворюються і діють відповідно до Закону «Про місцеві державні адміністрації»⁸³. Ці органи здійснюють виконавчу владу в областях, районах, містах Києві та Севастополі. Як суб'єкти бюджетних правовідносин, місцеві державні адміністрації в межах відповідної адміністративно-територіальної одиниці забезпечують підготовку та виконання відповідних бюджетів, звіту про виконання відповідних бюджетів та програм тощо. Згідно із пп. 2–4 ч. 1 ст. 13 названого Закону до відання місцевих державних адміністрацій у межах і формах, визначених Конституцією і законами України, належить вирішення питань соціально-економічного розвитку відповідних територій; бюджету, фінансів та обліку; управління майном, приватизації, сприяння розвитку підприємництва та здійснення державної регуляторної політики.

Відповідно до ст. 18 Закону місцева державна адміністрація: 1) складає і подає на затвердження ради проект відповідного бюджету та забезпечує його виконання; звітує перед відповідною радою про його виконання; 2) подає в установленому порядку до органів вико-

⁸¹ Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України: від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР (із змінами; ост. ред. від 17.02.2011 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

⁸² Про банки і банківську діяльність: Закон України: від 07.12.2000 р. № 2121-III (із змінами; ост. ред. від 17.06.2011 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 5–6. – Ст. 30.

⁸³ Про місцеві державні адміністрації: Закон України: від 09.04.1999 р. № 586-XIV (із змінами; ост. ред. від 21.04.2011 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 20–21. – Ст. 190.

навчої влади вищого рівня фінансові показники і пропозиції до проекту Державного бюджету України, пропозиції щодо обсягу коштів Державного бюджету України для їх розподілу між територіальними громадами, розмірів дотацій і субсидій, дані про зміни складу об'єктів, що підлягають бюджетному фінансуванню, баланс фінансових ресурсів для врахування їх при визначенні розмірів субвенцій, а також для бюджетного вирівнювання, виходячи із забезпеченості мінімальних соціальних потреб; 3) отримує від усіх суб'єктів підприємницької діяльності незалежно від форм власності інформацію, передбачену актами законодавства для складання і виконання бюджету; 4) здійснює фінансування підприємств, установ та організацій освіти, культури, науки, охорони здоров'я, фізичної культури і спорту, соціального захисту населення, переданих у встановленому законом порядку в управління місцевій державній адміністрації вищими органами державної та виконавчої влади або органами місцевого самоврядування, що представляють спільні інтереси територіальних громад, а також заходів, пов'язаних із розвитком житлово-комунального господарства, благоустроєм та шляховим будівництвом, охороною довкілля та громадського порядку, інших заходів, передбачених законодавством; 5) у спільних інтересах територіальних громад об'єднує на договірній основі бюджетні кошти з коштами підприємств, установ, організацій та населення для будівництва, розширення, реконструкції, ремонту та утримання виробничих підприємств, транспорту, мереж тепло-, водо-, газо-, енергозабезпечення, шляхів, зв'язку, служб з обслуговування населення, закладів охорони здоров'я, торгівлі, освіти, культури, соціального забезпечення житлово-комунальних об'єктів, у тому числі їх придбання для задоволення потреб населення, та фінансує ці заходи; 6) здійснює в установленому порядку регулювання інвестиційної діяльності; 7) визначає норми споживання у сфері житлово-комунальних послуг, контролює їх дотримання.

Аналогічні функції на території Автономної Республіки Крим виконує Рада міністрів Автономної Республіки Крим. Повноваження Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів відповідних рад з контролю за дотриманням бюджетного законодавства визначені у ст. 115 Бюджетного кодексу України. Встановлено, що контроль за відповідністю бюджетному законодавству показників затверджених бюджетів, розпису бюджету, кошторисів бюджетних установ та інших документів,

які використовуються у бюджетному процесі, здійснюється: 1) Радою міністрів Автономної Республіки Крим – щодо бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим значення та районних бюджетів Автономної Республіки Крим; 2) обласними державними адміністраціями – щодо районних та міських (міст обласного значення) бюджетів; 3) міськими державними адміністраціями в містах Києві та Севастополі – щодо районних у цих містах бюджетів; 4) районними державними адміністраціями – щодо міських (міст районного значення), селищних, сільських бюджетів та бюджетів їх об'єднань, що створюються згідно із законом; 5) виконавчими органами міських рад – щодо бюджетів районів у містах, сіл, селищ чи міст районного значення, що входять до складу цих міст.

Щодо бюджетних установ, які відповідно є учасниками бюджетного процесу, то вони є суб'єктами відносин у сфері місцевих фінансів за умови, коли їхня діяльність пов'язана з місцевими публічними грошовими фондами (наприклад, якщо вони фінансуються з місцевого бюджету).

Згідно зі ст. 22 Бюджетного кодексу України для здійснення програм та заходів, які проводяться за рахунок коштів бюджету, бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів. За обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Кошти бюджету, які отримують фізичні особи та юридичні особи, що не мають статусу бюджетної установи (одержувачі бюджетних коштів), надаються їм тільки через розпорядника бюджетних коштів.

Головними розпорядниками бюджетних коштів можуть бути виключно: 1) за бюджетними призначеннями, передбаченими законом про Державний бюджет України, – установи, уповноважені забезпечувати діяльність Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України в особі їх керівників; міністерства, 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), головні управління, управління, відділи та інші самостійні структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників.

Головний розпорядник бюджетних коштів: 1) розробляє плани діяльності на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди (у тому числі заходи щодо реалізації інвестиційних програм чи проектів); 2) організовує та забезпечує на підставі плану діяльності та індикативних прогностичних показників бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди складання проекту кошторису та бюджетного запиту і подає їх Міністерству фінансів України (місцевому фінансовому органу); 3) отримує бюджетні призначення шляхом їх затвердження в законі про Державний бюджет України (рішенні про місцевий бюджет); приймає рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та/або одержувачами бюджетних коштів, розподіляє та доводить до них у встановленому порядку обсяги бюджетних асигнувань; 4) затверджує кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (плани використання бюджетних коштів одержувачів бюджетних коштів), якщо інше не передбачено законодавством; 5) розробляє проекти порядків використання коштів державного бюджету за бюджетними програмами; 6) розробляє та затверджує паспорти бюджетних програм і складає звіти про їх виконання, аналізує показники виконання бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі); 7) здійснює управління бюджетними коштами в межах встановлених йому бюджетних повноважень та оцінку ефективності бюджетних програм, забезпечуючи ефективно, результативно і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі; 8) контролює своєчасне повернення у повному обсязі до бюджету коштів, наданих за операціями з кредитування бюджету,

а також кредитів (позик), отриманих державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста), та коштів, наданих під державні (місцеві) гарантії; 9) здійснює внутрішній контроль за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів; 10) забезпечує організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності в порядку, встановленому законодавством; 11) забезпечує доступність інформації про бюджет відповідно до законодавства. Розпорядник бюджетних коштів може уповноважити одержувача бюджетних коштів на виконання заходів, передбачених бюджетною програмою, та надати йому кошти бюджету (на безповоротній чи поворотній основі) в межах відповідних бюджетних асигнувань. Одержувач бюджетних коштів використовує такі кошти на підставі плану використання бюджетних коштів, що містить розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі цього розпорядника бюджетних коштів. Критерії визначення одержувача бюджетних коштів встановлюються Кабінетом Міністрів України з урахуванням напрямів, досвіду і результатів діяльності, фінансово-економічного обґрунтування виконання заходів бюджетної програми та застосування договірних умов (ст. 22 Бюджетного кодексу України).

Розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня – розпорядник, який у своїй діяльності підпорядкований відповідному головному розпоряднику і/або діяльність якого координується через нього.

Усі бюджетні установи є розпорядниками бюджетних коштів, отже, й учасниками бюджетного процесу. Бюджетні установи утворюються, як правило, органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування як на державному, так і місцевому рівні. На думку І. Біт-Шабо, бюджетні установи органів виконавчої влади загальної компетенції виступають як колективні суб'єкти фінансового права (у нашому дослідженні – бюджетного права та правовідносин) щодо права складання проектів бюджетів та їх виконання. Бюджетні установи органів виконавчої влади спеціальної компетенції є суб'єктами фінансового права в різних сферах фінансової діяльності держави⁸⁴.

⁸⁴ *Бит-Шабо І. В.* Бюджетные учреждения как субъекты финансового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Бит-Шабо И. В. – М., 2004. – С. 48.

Необхідно розмежовувати бюджетні установи, створені органами публічної влади з метою здійснення бюджетної діяльності держави, та бюджетні установи, створені для реалізації завдань і функцій держави та органів місцевого самоврядування у сфері охорони здоров'я, освіти та науки, культури, соціального захисту тощо. Останні, зрозуміло, не є носіями публічної влади – вони надають лише публічні послуги.

Бюджетні установи є самостійними суб'єктами бюджетного права і правовідносин, мають свої характерні риси, що формуються з сукупності ознак юридичної особи, колективного суб'єкта фінансового (бюджетного) права, некомерційної організації: 1) створюються органами публічної влади; 2) використовуються для здійснення управлінських, правоохоронних, соціально-культурних, науково-технічних чи інших функцій некомерційного характеру; 3) можуть від власного імені набувати та здійснювати майнові й особисті немайнові права; 4) мають у господарському чи оперативному віданні відокремлене майно, стягнення за боргами установи може бути звернено лише на її грошові кошти та набуте майно; 5) наділені обмеженим правом оперативного управління на передане їм власником майно; 6) відповідають цим майном за своїми зобов'язаннями субсидіарно з власником; 7) не є власниками цього майна; 8) є колективними суб'єктами фінансового права щодо прав на участь у процесі складання проекту бюджету (кошторисний процес), а також прав на отримання бюджетних асигнувань; 9) не ставлять отримання прибутку за основну мету своєї діяльності і не розподіляють її між своїми учасниками; 10) фінансуються для виконання своїх завдань із відповідного бюджету на основі кошторису доходів і видатків; 11) мають власний баланс чи кошторис доходів і видатків; 12) можуть мати обов'язки, бути позивачами та відповідачами в суді⁸⁵. Як слушно зауважує І. Біт-Шабо, зміст ознак бюджетної установи є різнобічним і залежить від її організаційно-правової форми та конкретного виду установи.

Питання участі бюджетних установ і розпорядників бюджетних коштів у бюджетних правовідносинах ґрунтовно досліджено у праці Н. Якимчук⁸⁶.

⁸⁵ *Біт-Шабо І. В.* Бюджетные учреждения как субъекты финансового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Біт-Шабо І. В. – М., 2004. – С. 52.

⁸⁶ *Якимчук Н. Я.* Розпорядники бюджетних коштів: система та правовий статус: [монографія] / Якимчук Н. Я. – Чернівці: Вид-во Чернівецького нац. ун-ту, 2009. – 647 с.

Реалізація прав і дотримання обов'язків суб'єктами фінансових правовідносин безпосередньо впливає на стан бюджетної дисципліни, яка, на думку О. Козиріна, є необхідною умовою фінансової стабільності держави та її адміністративно-територіальних одиниць. Стан бюджетної дисципліни залежить і від ефективності бюджетного контролю, недотримання бюджетної дисципліни означає вчинення правопорушення⁸⁷.

Насамкінець варто зазначити, що суб'єкти фінансових правовідносин у сфері місцевих фінансів становлять певну систему, у межах якої тісно взаємодіють між собою. Більшість із цих суб'єктів одночасно є органами державного фінансового контролю та учасниками бюджетного процесу. Налагоджена діяльність цих органів забезпечує відповідний рівень (стан) бюджетної дисципліни в державі.

1.3. ОРГАНИ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ ЯК СУБ'ЄКТИ ФІНАНСОВИХ ТА БЮДЖЕТНИХ ПРАВОВІДНОСИН У СФЕРІ МІСЦЕВИХ ФІНАНСІВ

Органи місцевого самоврядування виступають активними суб'єктами (учасниками) фінансових правовідносин, особливо стосовно місцевих бюджетів.

У сфері регулювання бюджетних відносин органи місцевого самоврядування залучені дещо опосередковано (здебільшого вони беруть участь у бюджетних правовідносинах). Так, ці органи, ґрунтуючись на актах органів державної влади, на місцевому рівні регулюють питання надходження доходів до місцевих бюджетів і здійснення видатків, визначення умов та сум надання міжбюджетних трансфертів, порядку здійснення місцевих запозичень, порядку управління місцевим боргом тощо.

Самоврядування є свідченням упровадження демократичних інститутів у локальному, місцевому управлінні, при цьому воно має

⁸⁷ *Козирин А. Н.* Понятие, предмет и система бюджетного права: лекция / А. Н. Козирин // Ежегодник Центра публично-правовых исследований. – 2006. – Т. 1. – С. 352.

реально наділятися владою⁸⁸. С. Рискільдіна пише, що місцеве самоврядування і державна влада є різними формами єдиної публічної влади⁸⁹. На формування системи місцевого самоврядування та його інститутів впливають різні особливості, що характеризують його як важливу форму організації публічної влади та управління на конкретній території чи в певному населеному пункті⁹⁰.

Коллективне за своєю природою конституційне право на місцеве самоврядування вимагає запровадження у правовий обіг (на рівні нормативного опосередкування) поняття, яке дозволить продемонструвати колективну природу реалізованої громадянами свободи (і у своїй ідеї, і в прикладному (функціональному) плані). Таким є поняття «муніципальне утворення». Саме муніципальне утворення є формою конституційного користування громадянами правом на місцеве самоврядування⁹¹. Важливим у зазначеному контексті є питання участі органів місцевого самоврядування та відповідних муніципальних утворень у правовідносинах⁹². Наприклад, на думку О. Баженової, муніципальне утворення, відображаючи загальноправову ідею суб'єкта права, виступає суб'єктом права як загальноправової (загальногалузевої) категорії. При цьому участь муніципального утворення в різноманітних галузевих правовідносинах не свідчить про його визнання суб'єктом різних галузей права⁹³. У зв'язку з цим виникає запитання: чи визнаються тоді органи місцевого самоврядування суб'єктами різних галузей права, зокрема фінансового? На наш погляд, участь будь-якої особи в галузевих правовідносинах автоматично робить її учасником чи суб'єктом цих правовідносин.

⁸⁸ Гражданин, закон и публичная власть. – М.: Норма, 2005. – С. 26.

⁸⁹ *Рыскильдина С. М.* Местное самоуправление в условиях Российской государственности: теоретический и практический аспекты: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.01 «Теория и история права и государства; история правовых учений» / С. М. Рыскильдина. – Волгоград, 2001. – С. 19.

⁹⁰ *Старилов Ю. Н.* Курс общего административного права: в 3 т. Т. I.: История. Наука. Предмет. Нормы. Субъекты / Старилов Ю. Н. – М.: Норма, 2002. – С. 227.

⁹¹ *Баженова О. И.* Муниципальное образование как субъект права / Баженова О. И. – М.: Изд-во Московского ун-та, 2010. – С. 72.

⁹² Термін «муніципальне утворення» вживається переважно в російській юридичній науці. Нам ближче термін «адміністративно-територіальне утворення» чи «адміністративно-територіальна одиниця».

⁹³ *Баженова О. И.* Муниципальное образование как субъект права / Баженова О. И. – М.: Изд-во Московского ун-та, 2010. – С. 73.

У Російській Федерації суб'єктом бюджетних прав і, відповідно, повноважень та правовідносин є названі муніципальні утворення. Вважається, що муніципальне утворення як суб'єкт бюджетного права – це закріплена федеральним законодавством територія міського чи сільського поселення, муніципального району, міського округу, на якій виборні органи влади і населення вирішують питання місцевого значення за допомогою коштів місцевих бюджетів, що є в муніципальній власності, майна і майнових прав, а також органи місцевого самоврядування вступають у відносини з приводу утворення, розподілу та використання коштів місцевого бюджету⁹⁴.

Норми Конституції України становлять основу правового регулювання бюджетних відносин, зокрема за участі органів місцевого самоврядування. Так, у чч. 1, 2 ст. 143 Конституції України встановлено, що територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування управляють майном, що є в комунальній власності; затверджують програми соціально-економічного та культурного розвитку і контролюють їх виконання; затверджують бюджети відповідних адміністративно-територіальних одиниць і контролюють їх виконання; встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону; утворюють, реорганізують і ліквідовують комунальні підприємства, організації і установи, а також здійснюють контроль за їх діяльністю; вирішують інші питання місцевого значення, віднесені законом до їхньої компетенції. Обласні та районні ради також затверджують програми соціально-економічного та культурного розвитку відповідних областей і районів та контролюють їх виконання; затверджують районні й обласні бюджети, які формуються з коштів державного бюджету для їх відповідного розподілу між територіальними громадами або для виконання спільних проєктів і з коштів, залучених на договірних засадах з місцевих бюджетів для реалізації спільних соціально-економічних і культурних програм, та контролюють їх виконання; вирішують інші питання, віднесені законом до їхньої компетенції. Наведені положення Основного Закону України знайшли своє продовження у Законі «Про місцеве самоврядування в Україні»⁹⁵ (зокрема у розділі III).

⁹⁴ *Петрова И. В.* Бюджетные правоотношения муниципальных образований по формированию доходов местных бюджетов: автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / И. В. Петрова. – Саратов, 2008. – С. 12.

⁹⁵ Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України: від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР (із змінами; ост. ред. від 17.02.2011 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

Законом також урегульовано фінансові відносини, які прямо чи опосередковано пов'язані з бюджетними. Так, згідно зі ст. 70 Закону рада або за її рішенням інші органи місцевого самоврядування можуть здійснювати місцеві запозичення та отримувати позики місцевим бюджетам відповідно до вимог, встановлених Бюджетним кодексом України. Органи місцевого самоврядування можуть створювати комунальні банки та інші фінансово-кредитні установи (тут наявні банківські правовідносини, але, створюючи, наприклад, комунальні банки, органи місцевого самоврядування мають сформувати їх статутні фонди за рахунок коштів власного бюджету), виступати гарантами кредитів підприємств, установ та організацій, що належать до комунальної власності відповідних територіальних громад, здійснювати розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на депозитах з дотриманням вимог, встановлених Бюджетним кодексом України та іншими законами України.

Важливе значення нині має об'єднання органів місцевого самоврядування з метою ефективної реалізації своїх повноважень, узгодження дій органів місцевого самоврядування щодо захисту прав та інтересів територіальних громад, сприяння місцевому та регіональному розвитку. У контексті цього заслуговує на увагу Закон України «Про асоціації органів місцевого самоврядування» від 16.04.2009 р.⁹⁶, відповідно до пп. 3, 4 ч. 2 ст. 14 якого Всеукраїнська асоціація органів місцевого самоврядування готує та подає до Міністерства фінансів України пропозиції до проекту закону про Державний бюджет України в частині, що стосується показників місцевих бюджетів та міжбюджетних трансфертів; бере участь у розробці проектів загальнодержавних програм щодо розвитку регіонів, проектів та програм місцевого і регіонального розвитку.

У російській фінансово-правовій науці останнім часом особливої ваги набувають питання муніципальних фінансових правовідносин, муніципальної фінансової діяльності⁹⁷. Ці правовідносини так чи інак-

⁹⁶ Про асоціації органів місцевого самоврядування: Закон України: від 16.04.2009 р. № 1275-VI (зі змінами; ост. ред. від 07.04.2011 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 38. – Ст. 534.

⁹⁷ Пащенко К. А. Правовое регулирование муниципальной финансовой деятельности в Российской Федерации: автореф. дис. на соиск. учён. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.12 «Конституционное право; муниципальное финансовое право» / К. А. Пащенко. – СПб., 2004. – 24 с.; Петрова И. В. Бюджетные правоотношения муниципальных образований по формированию доходов местных бюджетов: автореф. дис. на соиск. учён. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / И. В. Петрова. – Саратов, 2008. – 26 с.; Соколова Э. Д. Теоретические аспекты правового регулирования финансовой деятельности государства и муниципальных образований: дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.14 / Соколова Э. Д. – М., 2008. – 401 с.

ше зачіпають сферу бюджетних правовідносин. Фінансові правовідносини, у яких беруть участь органи місцевого самоврядування, значно вужчі порівняно з тими, у яких беруть участь інші органи публічної влади. Усі ці відносини зводяться саме до бюджетних або є передумовою їх виникнення. Отже, коли йдеться про фінансову діяльність органів місцевого самоврядування, про фінансові правовідносини за їх участі, то потрібно звертати увагу насамперед на бюджетну діяльність.

Найважливішою запорукою успішного функціонування територіальних громад є здійснення ефективної фінансової політики органами місцевого самоврядування. При цьому тільки кваліфіковане управління фінансовою діяльністю та забезпечення належної фінансової дисципліни учасниками відносин у галузі місцевих фінансів приведе до розвитку інфраструктури адміністративно-територіального утворення⁹⁸.

Аналізуючи законодавство про місцеве самоврядування, А. Іванський приходить до висновку, що органи місцевого самоврядування позбавлені можливості створювати компетентні органи щодо фінансового контролю за діяльністю фізичних та юридичних осіб – платників місцевих податків і зборів. Міський голова фактично позбавлений будь-яких повноважень у сфері захисту фінансових прав та інтересів громади на стадії виконання бюджету, за винятком подання відповідних позовних заяв до підконтрольних суб'єктів – комунальних установ та інших утворень, засновниками яких є органи місцевого самоврядування. При цьому застосування до них фінансових санкцій за правопорушення в галузі фінансової діяльності законодавчо не передбачено, тобто не є можливим⁹⁹.

Поняття правового регулювання взаємодії органів державної влади та місцевого самоврядування в бюджетно-фінансовій сфері виходить з принципу єдності бюджетної системи, а також з конституційного принципу єдності економічного простору, принципу єдності бюджетної та податкової політики¹⁰⁰.

Нормальне функціонування та розвиток місцевого самоврядування у більшості країн світу можливе завдяки дотриманню таких умов:

⁹⁸ Іванський А. Й. Місцеві ради у відносинах фінансово-правової відповідальності [Електронний ресурс] / А. Й. Іванський // Форум права. – 2009. – № 1. – С. 202. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2009-1/09iajfpv.pdf>.

⁹⁹ Там само. – С. 205–206.

¹⁰⁰ Ситникова С. Ю. Правовое регулирование взаимодействия органов государственной власти и местного самоуправления в бюджетно-финансовой сфере в современный период: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02 / Ситникова С. Ю. – М., 2006. – С. 16.

- законодавчого забезпечення бюджетної компетенції органів місцевого самоврядування (як правило, ці положення закріплюються в конституції та спеціальному законі);
- належної кількості фінансових та бюджетних ресурсів, необхідних для виконання своїх функцій органами місцевого самоврядування (ці фінансові ресурси акумулюються в місцевих бюджетах та інших місцевих грошових фондах);
- державної політики підтримки місцевого самоврядування через перерозподіл фінансових ресурсів (ідеться про бюджетне регулювання та міжбюджетні відносини).

Зауважимо, що перша і третя умови не є обов'язковими для успішного функціонування місцевого самоврядування. Наприклад, країни англосаксонської системи права не завжди закріплюють ці норми в законодавстві, більш того, зазвичай це питання правового звичаю і прецеденту. Третя умова також відносна.

Нині майже всі країни світу визначають та гарантують на державному рівні місцеве самоврядування. Передбачається, що держава бере на себе певні зобов'язання щодо створення необхідних фінансових, економічних та інших умов для нормального розвитку та функціонування місцевого самоврядування. Реальна ефективність місцевого самоврядування визначається насамперед ресурсами (матеріальними та фінансовими), що є в розпорядженні органів місцевого самоврядування та у своїй сукупності становлять фінансово-економічну основу місцевого самоврядування.

Оскільки без власних фінансових і бюджетних ресурсів органи місцевого самоврядування не можуть виконувати своїх функцій, питанням фінансування місцевих програм, формування та виконання місцевих бюджетів приділяється значна увага в законодавстві зарубіжних держав. Крім того, важливе значення мають акти міжнародного характеру (хартії, декларації, пакти, договори тощо).

Так, згідно зі ст. 8 Всесвітньої декларації місцевого самоврядування 1985 р., прийнятої Всесвітньою асоціацією місцевого самоврядування спільно з Інтернаціональним союзом місцевої влади, органи місцевої влади повинні мати право на відповідні фінансові ресурси, які мають бути відокремлені від коштів інших рівнів управління, та вільно розпоряджатися грошовими надходженнями в межах своїх повноважень. Розподіл коштів між цими органами влади має в розумних пропорціях відповідати тим завданням, які виконуються ними.

Належна частина фінансових коштів повинна надходити від місцевих податків, платежів і внесків, рівень яких зазначені органи встановлюють самостійно.

Відповідно до ст. 9 «Фінансові ресурси органів місцевого самоврядування» Європейської хартії про місцеве самоврядування від 15.10.1985 р. органи місцевого самоврядування мають право в рамках національної економічної політики на свої власні адекватні фінансові ресурси¹⁰¹, якими вони можуть вільно розпоряджатися в межах своїх повноважень. Обсяг фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування відповідає функціям, які передбачені конституцією або законом. Певна частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формується за рахунок місцевих податків та зборів, розмір яких вони уповноважені встановлювати в межах закону. Фінансові системи, які становлять підґрунтя ресурсів органів місцевого самоврядування, мають достатньо диверсифікований і підвищувальний характер та повинні забезпечувати можливість узгоджувати наявні ресурси, наскільки це практично можливо, з реальним зростанням вартості виконуваних ними завдань.

Значається також, що для захисту більш слабких у фінансовому розумінні органів місцевого самоврядування передбачається запровадження процедур бюджетного вирівнювання або аналогічних заходів з метою подолання наслідків нерівного розподілу потенційних джерел фінансування і фінансового навантаження, яке вони повинні нести. Хартією також передбачається, що такі процедури або заходи не завдають шкоди повноваженням, які органи місцевого самоврядування можуть здійснювати в межах їх власної компетенції. Органи місцевого самоврядування інформуються відповідним чином про порядок виділення їм перерозподілених ресурсів. У міру можливості дотації органам місцевого самоврядування призначаються не для фінансування конкретних проектів. Надання дотацій не скасовує основоположної свободи органів місцевого самоврядування проводити свою політику в межах їх власної компетенції. Для здійснення позик

¹⁰¹ Під адекватними фінансовими ресурсами можна розуміти такі ресурси, які є достатніми для реалізації завдань і функцій відповідного органу місцевого самоврядування, для задоволення місцевих потреб. Певний (можливо, мінімальний) розмір адекватних фінансових ресурсів має гарантуватися законом (ідеться, наприклад, про закріплені доходи місцевих бюджетів, які надходять до місцевих бюджетів за нормативами, що встановлюються на певний строк. Тобто це надходження, які повністю або частково закріплюються за певним бюджетом безстроково чи на довгостроковій основі).

інвестиційного капіталу органи місцевого самоврядування мають доступ до національного ринку капіталу в межах закону.

Наведені положення Хартії можна розглядати як загальні принципи, що мають визначати фінансову, бюджетну, податкову, економічну політику сучасної демократичної країни щодо місцевих органів влади.

Чимале значення в нормативно-правовому регулюванні відносин у сфері місцевих фінансів мають Європейська хартія міст і Європейська декларація прав міст 1992 р., які розвивають та доповнюють положення наведених вище актів. У цих документах зазначається, зокрема, що місцеві органи влади зобов'язані забезпечувати економічний розвиток своїх регіонів; економічний і соціальний розвиток взаємопов'язані; в економічному та соціальному плані місто є частиною свого регіону; економічне зростання та розвиток залежать від інфраструктури, достатньої для організації, підтримки і розвитку такого зростання.

Декларація про принципи місцевого самоврядування у країнах СНД 1993 р. визначає, що органи місцевого самоврядування мають право на матеріально-фінансові ресурси, які відповідають їх повноваженням, а також достатні, щоб забезпечувати державні соціальні стандарти для населення. Крім того, встановлено право представницького органу місцевого самоврядування самостійно приймати місцевий бюджет і передбачено існування необхідності у фінансовому вирівнюванні.

Серед актів європейського права щодо місцевого самоврядування також варто назвати такі: Європейська рамкова конвенція про транскордонне співробітництво між територіальними общинами або властями від 21.05.1980 р.; додатковий протокол до Європейської рамкової конвенції про транскордонне співробітництво між територіальними громадами або владами від 09.11.1995 р.; Конвенція про участь іноземців у суспільному житті на місцевому рівні від 05.02.1992 р.; Європейська хартія участі молоді в муніципальному та регіональному житті від 14.03.1992 р.; Хартія «Міста Європи на шляху сталого розвитку» (Ольборзька хартія) від 27.05.1994 р., схвалена учасниками Європейської конференції зі сталого розвитку великих і малих міст Європи, що проходила в Ольборзі (Данія).

Крім конституції, яка виступає основним законом відповідної держави, є ще й спеціальне бюджетно-фінансове законодавство, яке регу-

лює питання фінансової основи місцевого самоврядування. Більшість цих актів спрямована на розвиток відповідних конституційних норм¹⁰².

У деяких англосаксонських країнах правове регулювання окреслених питань і місцевого самоврядування в цілому здійснюється на рівні муніципальних хартій (наприклад, у США), які обмежують втручання штатів у місцеві справи. Звичайно, положення хартій мають відповідати нормам конституції та законів. Право на таку хартію, як вважає Г. Барабашев, забезпечує муніципалітетам більшу самостійність у відносинах з органами влади штатів, більшу свободу у вирішенні справ місцевого значення, включаючи питання устрою влади, фінансів, власності, кадрової політики, відносин із населенням¹⁰³.

У сфері фінансових правовідносин органи місцевого самоврядування є рівноправними. Це, у свою чергу, означає:

– рівність усіх органів місцевого самоврядування у відносинах з органами державної влади в галузі бюджетних відносин. Звичайно, що при цьому можуть ураховуватися певні особливості адміністративно-територіальної одиниці, яку представляє орган місцевого самоврядування;

– рівність фінансової компетенції цих органів місцевого самоврядування. Так, це стосується права на бюджет, запроваджувати місцеві податки і збори тощо. А ось право на здійснення місцевих запозичень є обмеженим (обмеження стосуються, зокрема, кількості населення)¹⁰⁴.

Коло відносин, у яких беруть участь органи місцевого самоврядування, досить широке. Для зручності розгляду цього питання в контексті предмета нашого дослідження пропонуємо використовувати категорію «фінансово-бюджетні відносини», такі відносини об'єднують бюджетні правовідносини та інші фінансово-правові відносини, що тісно з ними пов'язані. Практичне і теоретичне значення названої категорії проявляється при дослідженні питання фінансової основи місцевого самоврядування.

Місцеві фінанси формуються та використовуються у процесі здійснення відповідними органами фінансової та бюджетної діяльності. Звичайно, найбільша участь у цьому процесі припадає саме на органи

¹⁰² *Музыка-Стефанчук О. А.* Фінансово-правова основа місцевого самоврядування в зарубіжних країнах: навчальний посібник / Музыка-Стефанчук О. А. – К.: Правова єдність, 2009. – С. 35–36.

¹⁰³ *Барабашев Г. В.* О хартиях местного самоуправления в США / Г. В. Барабашев // Государство и право. – 1994. – № 5. – С. 127.

¹⁰⁴ *Смирникова Ю. Л.* Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Смирникова Ю. Л. – М., 2002. – С. 26.

місцевого самоврядування, але без діяльності державних органів їх діяльність не мала б практичного результату. По-перше, держава (органи державної влади) створює правове поле для будь-якої діяльності. По-друге, діяльність органів місцевого самоврядування також перебуває під контролем державних органів. По-третє, держава гарантує і здійснює захист прав та інтересів органів місцевого самоврядування. А все, що з цим пов'язане, відбивається на територіальній громаді. У цьому процесі все взаємопов'язане та перебуває у тісній взаємодії.

Розглядаючи відносини у сфері місцевих фінансів за участю органів місцевого самоврядування, звернемося до питання їх матеріально-фінансової основи, яка може розглядатися, зокрема, як: конституційна гарантія місцевого самоврядування, інститут конституційного права, інститут муніципального права. Відносини у сфері матеріально-фінансової основи місцевого самоврядування також регулюються нормами бюджетного права.

Відповідно до ст. 142 Конституції України матеріальною і фінансовою основою місцевого самоврядування є рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти, земля, природні ресурси, що є у власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах, а також об'єкти їхньої спільної власності, що перебувають в управлінні районних і обласних рад¹⁰⁵. При цьому територіальні громади сіл, селищ і міст мають право об'єднувати на договірних засадах об'єкти комунальної власності, а також кошти бюджетів для виконання спільних проектів або для спільного фінансування (утримання) комунальних підприємств, організацій, установ, створювати для цього відповідні органи та служби. Держава бере участь у формуванні доходів бюджетів місцевого самоврядування, фінансово підтримує місцеве самоврядування. Витрати органів місцевого самоврядування, що виникли внаслідок рішень органів державної влади, компенсуються державою. Зазначимо, що це конституційне положення враховано у ч. 1 ст. 62 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні».

¹⁰⁵ Під поняттям «організація управління районами в містах», що міститься, зокрема, в ч. 1 ст. 142 і деяких інших статтях Конституції України, потрібно розуміти повноваження міських рад як органів місцевого самоврядування в містах з районним поділом приймати рішення щодо: матеріально-фінансового та організаційного забезпечення здійснення місцевого самоврядування в районах міста; утворення чи неутворення в місті районних рад та в разі їх утворення визначення обсягу і меж повноважень районних рад; адміністративно-територіального устрою та з інших питань у межах і порядку, визначених Конституцією та законами України (див.: Рішення Конституційного Суду України № 11-рп/2001 від 13.07.2001 р. у справі № 1-39/2001 (справа про адміністративно-територіальний устрій).

Як правовий інститут матеріально-фінансова основа місцевого самоврядування – це сукупність правових норм, що регулюють певне коло суспільних відносин, пов'язаних із формуванням і використанням об'єктів комунальної (муніципальної) власності, місцевих бюджетів й інших місцевих фінансів в інтересах населення відповідної адміністративно-територіальної одиниці.

Матеріально-фінансову основу місцевого самоврядування становлять:

- 1) муніципальна власність (Великобританія, США, Російська Федерація) чи комунальна власність (Франція, Німеччина, Україна);
- 2) доходи місцевих бюджетів;
- 3) інші фінансові ресурси органів місцевого самоврядування (інші місцеві фінанси);
- 4) майно, яке перебуває в державній власності та передане в управління органам місцевого самоврядування, а також, відповідно до законодавства, інша власність, яка слугує задоволенню місцевих потреб населення.

Під матеріальною (економічною) основою органів місцевого самоврядування можна розуміти різноманітні майнові та немайнові права, зокрема на землю, природні ресурси, будівлі, виробничі об'єкти, транспортні засоби та інші самохідні механізми, оргтехніку, які призначені для задоволення місцевого публічного інтересу.

Фінансову основу органів місцевого самоврядування становлять кошти бюджетів, у тому числі кошти цільових бюджетних фондів, спеціальні кошти (фонди) бюджетних установ, фінанси підприємств, що перебувають у комунальній власності відповідної територіальної громади тощо¹⁰⁶, тобто фінансовою основою місцевого самоврядування є частина публічних фінансів¹⁰⁷, призначена для місцевих потреб.

Розглянувши економічну та фінансову основу місцевого самоврядування, визначимо фінансово-правову основу місцевого самоврядування. Отже, фінансово-правова основа місцевого самоврядування – це сукупність відносин у галузі бюджету і податків, яка

¹⁰⁶ Музика О. А. Доходи місцевих бюджетів за українським законодавством: [монографія] / Музика О. А. – К.: Атіка, 2004. – С. 43.

¹⁰⁷ На думку А. А. Нечай, «публічні фінанси – це суспільні відносини, які пов'язані із задоволенням усіх видів публічного інтересу і виникають у процесі утворення, розподілу (перерозподілу) та використання фондів коштів держави, органів місцевого самоврядування та фондів коштів, за рахунок яких задовольняються суспільні інтереси, визнані державою або органами місцевого самоврядування, незалежно від форми власності таких фондів» (Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: [монографія] / Нечай А. А. – Чернівці: Рута, 2004. – С. 61).

врегулюється нормами конституційного та фінансового права з метою створення механізму формування та витрачання фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення виконання завдань і функцій органів місцевого самоврядування, а також вирішення питань місцевого значення.

Зазначимо, що досить часто фінансову (або фінансово-правову) основу місцевого самоврядування розуміють виключно як інститут муніципального права. Також вважається, що відносини у сфері місцевих фінансів регулюються нормами такої комплексної галузі права, як муніципальне право. Проте існує певна полеміка щодо виділення в окрему галузь публічного права так званого комунального (муніципального) права, яке регулює суспільні відносини у сфері місцевого самоврядування та інші тісно пов'язані з ними суспільні відносини, тобто такі, що виникають у процесі організації та діяльності органів місцевого самоврядування (зокрема бюджетні відносини).

Фінансова основа місцевого самоврядування формується у процесі бюджетної діяльності, зокрема органів місцевого самоврядування, що, без сумніву, є прямим вираженням саме публічного інтересу, а звідси грошові фонди органів місцевого самоврядування (місцеві фінанси) і відносини з приводу цих фондів є також публічними. Отже, правове регулювання фінансової (зокрема бюджетної) діяльності органів місцевого самоврядування, як слушно зазначає А. Нечай, становить предмет галузі публічного, а не приватного права¹⁰⁸. Автор цитованої статті порушує питання про появу нового «муніципального фінансового права» і наводить аргументи не на користь нової галузі права. Так, змістом і метою фінансової та бюджетної діяльності органів місцевого самоврядування є формування його публічних фондів і проведення необхідних витрат для виконання функцій місцевого самоврядування, а саме: задоволення територіального (публічного) інтересу. Предмет і метод регулювання цих відносин має всі ті характерні риси, що й у фінансовому праві, таким чином, місцеві фінанси, поряд з державними, становлять предмет правового регулювання саме фінансового права.

Значна кількість норм комунального (муніципального) права, що регулюють на місцевому рівні майнові, фінансові, земельні та інші відносини, як зазначає В. Фадеєв, є одночасно нормами цивільного,

¹⁰⁸ Нечай А. А. Фінансова діяльність держави та фінансове право в сучасний період: їх поняття / А. А. Нечай // Право України. – 2000. – № 1. – С. 57.

фінансового, земельного та інших галузей права¹⁰⁹. Звідси випливає, що ця нова «галузь» права є публічно-приватною і для свого існування просто запозичує норми інших галузей права, не маючи власних. Це означає, що норми комунального (муніципального) права не в змозі навіть частково самостійно врегулювати певні відносини, які становили б предмет зазначеної галузі, тобто за ознакою правового регулювання місцеві фінанси та фінансову основу місцевого самоврядування не можна, на нашу думку, віднести до комунального (муніципального) права.

Отже, маємо достатньо підстав стверджувати про нерозривний зв'язок державних і місцевих публічних фінансів у площині предмета саме фінансового права, а не муніципального права.

Для того, щоб місцеві органи влади мали належну фінансову основу, необхідно насамперед надати цим органам відповідні повноваження, збільшити коло прав у бюджетно-фінансовій сфері. Ці повноваження слугують створенню фінансово-економічної основи місцевого самоврядування, яка, забезпечуючи господарську самостійність органів місцевого самоврядування, задовольнила б потреби населення відповідних адміністративно-територіальних одиниць. Водночас зміцнення та розвиток цієї основи впливає на економічне і фінансове становище в державі¹¹⁰.

Якщо звернутися до ознак, що характеризують органи місцевого самоврядування як органи публічної влади – суб'єкти фінансових (зокрема бюджетних) правовідносин, то можна навести такі:

1. Організація такої публічної влади, як місцеве самоврядування, здійснюється виключно за рішенням населення відповідної території. Органи місцевого самоврядування є незалежними від органів державної влади (але не від державних фінансів) і самостійно приймають рішення у межах своєї компетенції. Ця характеристика місцевого самоврядування постає із конституційно-правового статусу органів місцевого самоврядування. Отже, нині вже є підстави стверджувати про існування не просто гілок державної влади, а гілок органів публічної влади, до яких належать й органи місцевого самоврядування.

¹⁰⁹ Кутафин О. Е. Муниципальное право Российской Федерации: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. / О. Е. Кутафин, В. И. Фадеев. – М.: Юристъ, 2000. – С. 12.; Муніципальне право України: підручник / [Погорілко В. Ф., Фрицький О. Ф., Баймуратов М. О. та ін.]; за ред. В. Ф. Погорілка, О. Ф. Фрицького. – К.: Юрінком Інтер, 2001. – С. 7.

¹¹⁰ Кутафин О. Е. Муниципальное право Российской Федерации: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. / О. Е. Кутафин, В. И. Фадеев. – М.: Юристъ, 2000. – С. 312.

Як юридичні особи публічного права органи місцевого самоврядування є розпорядниками бюджетних коштів і можуть бути одержувачами бюджетних коштів.

2. Організаційна основа місцевого самоврядування. Місцеве самоврядування організовується за допомогою різних форм прямого волевиявлення громадян (наприклад, через вибори, на яких обираються і після чого формуються відповідні органи, що забезпечують функціонування місцевого самоврядування).

3. Фінансова незалежність і самостійність органів місцевого самоврядування. Самостійність нині – це основний принцип публічної фінансової діяльності. Самостійність означає, що органи місцевого самоврядування не входять до системи органів державної влади, формуються окремо від них. Але при цьому вони не відокремлені від органів державної влади і все-таки наділені державно-владними повноваженнями. Владні повноваження в галузі публічних фінансів – це забезпечена законом і нормативно-правовими актами вимога уповноваженого суб'єкта – органа законодавчої чи виконавчої влади – дотримання певної поведінки і дій у галузі фінансів, яка звернена до юридичних та фізичних осіб – суб'єктів фінансових правовідносин¹¹¹. Саме фінансова незалежність надає можливість органам місцевого самоврядування управляти ризиками та відповідати за своїми зобов'язаннями. За умов наявності солідної фінансової та економічної основи місцеве самоврядування буде ефективним. В іншому разі органи місцевого самоврядування залежать від зовнішніх умов, що формуються через систему міжбюджетних відносин¹¹². На нашу думку, навіть за наявності стабільної фінансово-економічної та матеріальної основи міжбюджетні відносини існуватимуть все одно, оскільки не можуть усі органи місцевого самоврядування мати достатньо фінансових та інших матеріальних ресурсів, окремі території завжди будуть донорами, а інші – завжди потребуватимуть фінансової допомоги.

Якщо звернутися до відповідного наукового підґрунтя, то економічні та правові питання фінансової незалежності, самостійності та автономії органів місцевого самоврядування можна знайти у ро-

¹¹¹ Воронова Л. К. Фінансове право України: [підручник] / Воронова Л. К. – К.: Прецедент: Моя книга, 2007. – С. 20.

¹¹² Древалі Л. Н. Субъекты российского финансового права / Древалі Л. Н.; под ред. Е. Ю. Грачевой. – М.: Юриспруденция, 2008. – С. 186; Ходасевич С. Г. Финансовые последствия реформы местного самоуправления для муниципальных образований / С. Г. Ходасевич // Финансы и кредит. – 2005. – № 6. – С. 92.

ботах таких учених, як: Л. Воронова, О. Гетманець, О. Кириленко, А. Коваленко, В. Кравченко, О. Кузьменко, О. Орлюк, С. Острович, А. Нечай, Л. Нікітіна, А. Нестеренко, В. Руденко, О. Сунцова та інших. Проте й нині фінансові, податкові, бюджетні проблеми місцевого самоврядування залишаються у центрі уваги науковців і практиків.

Відповідно до положень Європейської хартії місцевого самоврядування фінансова незалежність органів місцевого самоврядування ґрунтується на таких важливих положеннях, як: 1) достатні власні фінансові ресурси; 2) право вільно розпоряджатися цими ресурсами в межах власних повноважень; 3) певна частина цих доходів має надходити за рахунок місцевих податків та зборів.

Фінансова незалежність нині є об'єктивною необхідністю при вирішенні питань, що перебувають у віданні органів місцевого самоврядування. Проте потрібно, звичайно, розуміти, що закріплена законодавчо фінансова незалежність та самостійність не означає стовідсотково повноцінної фінансової спроможності органів місцевого самоврядування. Ця теза підтверджується практикою діяльності органів місцевого самоврядування більшості країн світу. Досить часто закріплена незалежність залишається повністю або частково декларативним конституційним положенням. І, зрештою, такий стан справ навряд чи колись зміниться, оскільки завжди існуватимуть дотаційні регіони, завжди найменші одиниці місцевого самоврядування, маленькі міста, а також депресивні регіони потребуватимуть додаткового фінансування своїх видатків ззовні.

У зв'язку з тим, що фінансова самостійність не породжує фінансової спроможності, держава має сприяти розвитку фінансової, матеріальної, економічної основи регіону (і не тільки декларативно на конституційному рівні). Держава гарантує захист прав органів місцевого самоврядування, зокрема бюджетних прав, а також гарантує їм підтримку за допомогою відповідних програм розвитку. Нині фінансова спроможність досягається певною мірою шляхом передачі об'єктів державної власності у комунальну власність (хоча сам процес є досить тривалим і складним, але все одно має свої позитиви). Держава також гарантує компенсацію додаткових видатків органів місцевого самоврядування, пов'язаних із вирішенням на державному рівні питань, що вимагають додаткового фінансування на місцях.

О. Величко пише, що «фінансову незалежність місцевого самоврядування треба розглядати насамперед як економічний простір для його діяльності в межах певної території на принципах економічної ефективності та економічної доцільності. Пріоритетною умовою в такому разі повинна бути сукупність територіальних інтересів, що відображають особливості економічних і соціальних умов регіону. Отже, під фінансовою незалежністю місцевого самоврядування розуміється можливість самостійного вирішення питань комплексного фінансового забезпечення економічного й соціального розвитку цієї території, що входять до компетенції відповідного рівня місцевого управління»¹¹³. Цитований автор також вважає, що передумовою фінансової незалежності місцевого самоврядування є «розумна з погляду економічної доцільності децентралізація влади й адекватний розподіл повноважень, відповідальності, а отже, і фінансово-економічної бази між центром і регіонами, місцевими органами управління. Межі фінансової незалежності місцевого самоврядування завжди повинні визначатися у законодавчому порядку, тобто закон повинен чітко окреслювати функції місцевого самоврядування і відповідно до них джерела ресурсів, які становитимуть фінансове забезпечення цих функцій»¹¹⁴.

Зміст принципу самостійності органів місцевого самоврядування в розподілі, використанні та правовому регулюванні окремих джерел доходів, що надходять до місцевих бюджетів, полягає у: 1) праві та обов'язках органів місцевого самоврядування забезпечувати збалансованість бюджетів; 2) встановленні органами місцевого самоврядування податків і зборів відповідно до законодавства про податки і збори, доходи від яких надходять до місцевих бюджетів; 3) забороні виконувати видаткові зобов'язання за рахунок доходів інших бюджетів бюджетної системи; 4) наданні коштів з місцевих бюджетів виключно у формі міжбюджетних трансфертів; 5) забороні вводити в дію протягом фінансового року зміни до бюджетного законодавства держави, законодавства про податки, збори, інші обов'язкові платежі, що призводять до зменшення доходів місцевих бюджетів; 6) праві на компенсацію доходів місцевих бюджетів, зниження яких відбулося в результаті прийнятих законів (рішень) вищими органами; 7) непри-

¹¹³ Величко О. В. Бюджетна політика та особливості її формування в умовах нестабільності соціально-економічного розвитку / О. В. Величко // Економічний вісник Донбасу. – 2010. – № 1 (19). – С. 87.

¹¹⁴ Там само.

пустимості вилучення додаткових доходів, отриманих у результаті ефективного виконання місцевих бюджетів»¹¹⁵.

Інколи для позначення аналізованого поняття вживається термін «фінансова автономія», під яким розуміється база самоврядування територіальних колективів, самостійності всіх рівнів місцевої влади; це самоврядування у сфері фінансів¹¹⁶. Як указує В. Кравченко, фінансова автономія місцевих органів влади є об'єктивно необхідним явищем, що супроводжує організовану на принципах розподілу функцій державну владу. Фінансова автономія місцевих органів влади – це фінансова незалежність цих органів при виконанні покладених на них функцій. Фінансова незалежність у сукупності з організаційною та адміністративною незалежністю є передумовою ефективного розв'язання місцевими органами влади покладених на них завдань¹¹⁷.

Фінансова автономія, на думку Л. Клець, – це, по-перше, наявність в органів місцевого самоврядування прав самостійного прийняття рішень щодо формування своїх бюджетів та фінансування завдань і повноважень з метою забезпечення гідних умов для життєдіяльності громадян територіальних одиниць; по-друге – це реальна можливість місцевих органів за рахунок наявних у їх розпорядженні матеріально-фінансових ресурсів забезпечувати населення суспільними товарами та послугами якісно і в повному обсязі. Відповідно до цього доцільно зазначити, що фінансова незалежність певною мірою визначається обсягом наявних фінансових ресурсів у розпорядженні місцевих органів управління як надійної бази для вирішення власних завдань¹¹⁸. Вважається також, що фінансова автономія є основною формою реалізації принципів місцевого самоврядування.

Як зазначають Ю. Петленко та О. Рожко, головним критерієм, який засвідчує фінансову автономію місцевих органів влади, є наявність у них прав прийняття рішень у сфері власних фінансів. Якщо

¹¹⁵ Петрова І. В. Бюджетные правоотношения муниципальных образований по формированию доходов местных бюджетов: автореф. дис. на соиск. учён. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / И. В. Петрова. – Саратов, 2008. – С. 16–17.

¹¹⁶ Петленко Ю. В. Місцеві фінанси: опорний конспект лекцій / Ю. В. Петленко, О. Д. Рожко. – К.: Кондор, 2003. – С. 19.

¹¹⁷ Кравченко В. І. Місцеві фінанси України: [навчальний посібник] / Кравченко В. І. – К.: Знання, 1999. – С. 90.

¹¹⁸ Клець Л. Є. Система кількісних показників фінансової автономії місцевих органів влади / Л. Є. Клець // Вісник Донецького ін-ту економіки та господарського права: зб. наук. пр. – 2009. – № 1. – С. 46.

це право законодавчо не закріплене, то місцева влада фінансової автономії не має. Тобто право прийняття рішень є загальною передумовою фінансової автономії¹¹⁹. До рішень у сфері місцевих фінансів можна віднести рішення стосовно бюджету (державного бюджету, власного бюджету, іншого місцевого бюджету), податків і зборів (загальнодержавних і місцевих), місцевих запозичень.

В економічній, фінансовій та фінансово-правовій науці розглядається питання кількісних показників визначення рівня фінансової автономії місцевих органів влади. Нині виділяють такі показники фінансової автономії:

1. Показник автономії місцевих органів влади від державної влади (характеризує обсяг функцій, що забезпечуються органами місцевого самоврядування поза межами прямого державного контролю. Цей показник визначає частину видатків, що спрямовуються на виконання власних повноважень, у загальному обсязі видатків місцевого бюджету. Нині можна констатувати поступове зростання видаткових повноважень, що передаються на місцевий рівень органами центральної влади).

2. Показник втручання державної влади у сферу діяльності місцевих органів влади (характеризує обсяг завдань, що забезпечуються місцевими органами влади під контролем державної влади на рівні встановлених нею державних стандартів. Показник визначає частку обов'язкових видатків у загальному обсязі видатків місцевого бюджету. При цьому у разі незабезпечення фінансування таких видатків на рівні державних стандартів держава надає необхідну фінансову допомогу).

3. Показник фінансування делегованих повноважень (визначає частку видатків, делегованих місцевим органам влади центральною владою, у загальному обсязі видатків місцевого бюджету; відображає те, якою мірою місцеві органи влади є «агентами» центральної влади. Згідно із законодавством видатки місцевих органів на реалізацію делегованих повноважень компенсуються державою за рахунок коштів державного бюджету в повному обсязі (як правило, за рахунок міжбюджетних трансфертів або шляхом передачі (повністю або частково) окремих загальнодержавних податків на місцевий рівень).

¹¹⁹ Петленко Ю. В. Місцеві фінанси: опорний конспект лекцій / Ю. В. Петленко, О. Д. Рожко. – К.: Кондор, 2003. – С. 20; Кравченко В. І. Місцеві фінанси України: [навчальний посібник] / Кравченко В. І. – К.: Знання, 1999. – С. 31.

4. Показник рівня незалежності дохідної бази місцевих органів від дохідної бази центральних органів влади (визначає частку власних доходів у загальному обсязі дохідної бази. Цей показник є найбільш універсальним показником рівня самостійності місцевого бюджету, тому що він указує на ступінь залежності дохідних джерел місцевих органів влади від їх власної діяльності та власних рішень. Саме власні доходи є визначальними для місцевих бюджетів).

5. Показник рівня самостійності місцевих бюджетів з урахуванням переданих доходів (визначає частку власних і закріплених доходів у дохідних джерелах місцевого бюджету).

6. Показник рівня податкової ініціативи місцевих органів влади (характеризує частину доходів місцевого бюджету, що формується за рахунок місцевих податків і зборів, встановлених місцевими органами влади відповідно до чинного законодавства).

7. Показник фінансової залежності від центральної влади (відображає обсяги фінансової допомоги з боку держави, які не мають конкретної мети і використовуються як засіб для зміцнення власної дохідної бази місцевих органів влади (ідеться про обсяг дотацій вирівнювання, що перераховується до місцевих бюджетів для покриття витрат, які не мають конкретного призначення), а також допомоги, що має цільове призначення, – субвенції).

8. Показник реальної фінансової автономії місцевих органів влади (характеризує залежність доходів місцевих бюджетів від окремих дохідних джерел, показує реальну фінансову автономію місцевих органів влади. При цьому місцеві органи влади не повинні залежати при формуванні своїх доходів від певних суспільних груп, від яких ці доходи надходять до бюджету).

Звичайно, припускається існування і додаткових показників фінансової автономії місцевих органів влади¹²⁰, а саме: податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці, рівня податкової автономії, фінансової самостійності, фінансової залежності, фінансової самодостатності місцевого самоврядування, стійкості дохідної бази, якості доходів, стабільності дохідної частини бюджету, незалежності від фінансової допомоги, хоча, на нашу думку, додаткові по-

¹²⁰ Клець Л. С. Система кількісних показників фінансової автономії місцевих органів влади / Л. С. Клець // Вісник Донецького ін-ту економіки та господарського права: зб. наук. пр. – 2009. – № 1. – С. 53.

казники майже повністю поглинаються тими чи іншими основними показниками, що були наведені вище.

Система кількісних показників фінансової автономії дає змогу здійснювати аналіз та оцінку рівня фінансової незалежності місцевих органів влади. Нині вчені констатують недостатній рівень фінансової автономії місцевого самоврядування для виконання своїх повноважень. Підвищення рівня автономії краще забезпечити за допомогою активізації діяльності місцевих органів влади з формування власної дохідної бази і поживлення розвитку території¹²¹.

Необхідно розрізнати фінансову автономію держави, органів державної влади та органів місцевого самоврядування. У першому випадку йдеться про те, що держава має у своїй власності кошти, золотовалютні резерви, може від власного імені вступати у фінансові відносини, а також виступати як рівна сторона у відносинах із міжнародними фінансовими організаціями. Фінансова автономія органів державної влади означає, що названі органи мають право самостійно розпоряджатися наданими їм із державного бюджету коштами, але, звичайно, у межах, визначених законом. Найбільше ця автономія проявляється під час складання проекту державного бюджету, на стадії бюджетних запитів, а також при отриманні та використанні власних коштів бюджетних установ. Отже, для цієї групи суб'єктів фінансова автономія є досить умовною та значно обмеженою.

Про принцип фінансової автономії йдеться і в Європейській декларації прав міст, прийнятій конференцією місцевих та регіональних органів влади Європи (CLRAE), Декларації про принципи місцевого самоврядування в державах-учасниках Співдружності, ухваленій Міжпарламентською асамблеєю СНД.

Про самостійне прийняття органами місцевого самоврядування рішень як вияв фінансової автономії зазначав Г. Тіктін¹²². Учений писав, що принцип територіальної фінансово-установчої або законодавчої децентралізації полягає в тому, що питання про способи та організацію утворення в межах відомої частини території локалізованих публічно-фінансових фондів, збереження недоторканності

¹²¹ Клець Л. Є. Система кількісних показників фінансової автономії місцевих органів влади / Л. Є. Клець // Вісник Донецького ін-ту економіки та господарського права: зб. наук. пр. – 2009. – № 1. – С. 56.

¹²² Тиктин Г. И. Основные организационные принципы и системы публичного хозяйства. Проблемы общетерриториальных (государственных) и местных публичных финансов / Г. И. Тиктин. – О., 1928. – С. 90.

і використання (витрачання) за призначенням таких коштів підлягає рішенню місцевого органу, тобто органу не лише з територіальною обмеженістю, але й незалежного від центру у вирішенні цих питань (має виключне право вирішувати ці питання на власний розсуд без указівок центру)¹²³. Подібні думки (здебільшого від власного імені) висловлюють і сучасні вчені, зокрема: В. Кравченко, О. Рожко, Ю. Петренко.

Ураховуючи різноманітні підходи до визначення фінансової самостійності, незалежності й автономії органів місцевого самоврядування, маємо ще й свої міркування. Найчастіше ці терміни не розмежовують, вживають як синоніми через розбіжності у перекладі відповідних термінів із зарубіжних джерел та міжнародного законодавства. На наш погляд, фінансова незалежність органів місцевого самоврядування полягає в закріпленні за місцевими бюджетами відповідних ресурсів, при цьому місцеві бюджети мають бути відокремлені від державного; фінансова самостійність полягає в можливості самостійно (без втручання в цей процес органів державної влади, без будь-якого політичного впливу чи тиску) вирішувати фінансові питання (наприклад, приймати акти про бюджет, своїми рішеннями запроваджувати відповідні місцеві податки та збори). Фінансова автономія – це узагальнене поняття, яким охоплюється фінансова самостійність і незалежність.

Нині фінансова незалежність органів місцевого самоврядування означає таке:

- 1) органи місцевого самоврядування повинні мати право збирати власні доходи і це право має бути закріплене на найвищому – конституційному рівні. Крім того, у спеціальному бюджетному законодавстві повинен передбачатися перелік доходів місцевих бюджетів;
- 2) органи місцевого самоврядування повинні наділятися певним рівнем свободи у прийнятті рішень щодо розміру власних доходів, які не враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів;
- 3) розмір власних доходів має відповідати обсягу повноважень органів місцевого самоврядування, а також потребам, планам розвитку територіальної громади, розвитку відповідного регіону;
- 4) органи державної, зокрема виконавчої, влади не повинні втручатися у процес управління місцевими фінансами, якщо тільки цей

¹²³ Тиктин Г. И. Основные организационные принципы и системы публичного хозяйства. Проблемы общетерриториальных (государственных) и местных публичных финансов / Г. И. Тиктин. – О., 1928. – С. 90.

процес не виходить за межі правового регулювання або якщо інше не визначено законом.

Протягом останніх десятиліть обговорення різноманітних питань, пов'язаних із місцевим самоврядуванням, помітно поживалося. З'являються публікації, присвячені фінансово-правовим проблемам, з якими нині зіштовхуються органи місцевого самоврядування. Багато проблем фінансового характеру виникає у зв'язку зі світовою фінансовою кризою. Проте навряд чи доцільно вести мову про вплив фінансової кризи на нормативно-правову базу, яка безпосередньо стосується місцевих фінансів та органів місцевого самоврядування як суб'єктів фінансових правовідносин. Світова криза, що набула активних обертів у 2008 р., вплинула на самі публічні фінанси, але суттєво не зачепила їх правового регулювання (на відміну від приватних фінансів).

Бюджетна практика зарубіжних країн, органи місцевого самоврядування яких мають у своїй власності майно, свої власні джерела доходів, свідчить, що навіть за недостатності цих джерел для фінансування місцевих потреб уже сама наявність власної матеріальної та фінансової бази гарантує зазначеним органам збереження їх бюджетної самостійності. Без належної фінансово-економічної основи місцеве самоврядування залишатиметься фікцією, так само, як його участь у бюджетних правовідносинах.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН

ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

МІЖБЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН

В УКРАЇНІ

2.1. БЮДЖЕТНІ ПОВНОВАЖЕННЯ

ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

ТА НАПРЯМИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ

Бюджетні повноваження у фінансово-правовій літературі визначено як сукупність прав і обов'язків органів державної влади та органів місцевого самоврядування у сфері бюджетної діяльності. Основою розподілу повноважень у бюджетній сфері є явище публічного інтересу.

У сучасній науковій літературі вчені-юристи розрізняють три основні види публічного інтересу: державний, територіальний та суспільний. Носієм першого є держава, що реалізує свої інтереси через відповідні державні органи.

Другий вид – територіальний, притаманний не державі в цілому, а тільки певним її адміністративно-територіальним утворенням. Це інтерес місцевого самоврядування, оскільки в Конституції України (ст. 140) та Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні» (ст. 2) закріплено, що гарантіями незалежності та самостійності місцевого самоврядування є право територіальних громад самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції та законів України.

Під останнім видом публічного інтересу – суспільним, учені розуміють узагальнення особистих і групових інтересів, без задоволення і реалізації яких, з одного боку, не можна реалізувати приватні інтереси осіб, а з іншого – забезпечити цілісність, стабільність і нормаль-

ний розвиток організацій, держав, націй, соціальних прошарків і суспільства в цілому.

Конституція України закріплює правову основу діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування, які функціонують у нових економічних умовах. Згідно з її нормами держава однаково захищає всі форми власності, підтримує загальнодержавні, муніципальні та приватні інтереси, у тому числі й фінансові.

У фінансовій сфері інтереси держави та муніципальних органів влади реалізуються на основі конституційного розмежування предметів відання і повноважень між державними та муніципальними органами. Держава прагне до збалансування цих інтересів, безумовно, намагаючись використати публічний фінансовий інтерес, оскільки він завжди дає змогу забезпечити безперервне ефективне функціонування держави й органів самоврядування. Вважаємо, що публічний, а у даному випадку державний, інтерес у галузі фінансів зводиться до намагання держави створити найбільш сприятливі умови для стабілізації економіки будь-якого територіального утворення (області, району, села, селища, міста), удосконалення ринкових відносин, вирівнювання рівня соціально-економічного розвитку.

Публічний фінансовий інтерес мають і муніципальні органи, але цей інтерес охоплює певну територію, на яку поширюється влада муніципального органу.

Правовий механізм і організаційно-правові форми, завдяки яким проводиться реалізація у фінансовій сфері інтересів держави і муніципальних органів, визначаються Конституцією України, законами України «Про місцеві державні адміністрації», «Про місцеве самоврядування в Україні», Бюджетним кодексом України та іншими нормативно-правовими актами, що ухвалені Кабінетом Міністрів України, центральними виконавчими органами та органами місцевого самоврядування. Комплексний підхід до групування публічних державних фінансових інтересів та інтересів муніципальних органів дозволяє реально забезпечувати виконання державних завдань.

Повноваження у бюджетній сфері класифікують за різними ознаками, залежно від виду бюджетно-правових відносин, у межах яких реалізуються бюджетні повноваження. Вони поділяються на матеріальні та процесуальні.

В умовах товарно-грошових відносин і дії об'єктивного закону вартості ніяке управлінське рішення, скероване на виконання функцій

держави або органу місцевого самоврядування, не можна реалізувати без фінансового опосередкування, тому правом на бюджет наділена держава і кожний орган місцевого самоврядування, який очолює адміністративно-територіальну одиницю (область, район, місто, село, селище). Загальне право на бюджет складається з ряду важливих повноважень (компетенції, прав і обов'язків).

В основу розподілу бюджетної компетенції по вертикалі (представницькі або виконавчі органи різного рівня) покладено норми Конституції України, що розмежовують повноваження між державними органами та органами місцевого самоврядування.

В основу розподілу бюджетної компетенції між представницькими органами (Верховна Рада України, обласні, районні, міські, сільські, селищні ради) та виконавчими органами одного рівня по горизонталі покладено конституційні норми між гілками влади.

У фінансово-правовій літературі прийнято об'єднувати повноваження держави, виходячи з особливостей її правового статусу: 1) повноваження України як суверенної держави в галузі зведеного (консолідованого) бюджету; 2) повноваження в галузі державного бюджету; 3) повноваження в галузі місцевих бюджетів вищого рівня [24].

У процесі реалізації бюджетно-фінансової політики, згідно зі ст. 95 Конституції України та ст. 20 Бюджетного кодексу України, держава виконує такі повноваження в галузі зведеного бюджету:

1) встановлює види бюджетів, порядок і принципи їхнього об'єднання в бюджетній системі України;

2) окреслює основні напрями бюджетної політики (ст. 33 Бюджетного кодексу України);

3) встановлює види видатків, що надходять до державного та місцевих бюджетів (ст. 95 Конституції України та ст.ст. 10, 30, 70 Бюджетного кодексу України);

4) визначає види джерел, з яких у державний та місцеві бюджети надходять доходи (ст. 92 Конституції України);

5) встановлює склад і загальний порядок розподілу доходів між ланками бюджетної системи (ст.ст. 29, 64–69 Бюджетного кодексу України);

6) визначає загальний порядок формування видаткової частини бюджетів різного рівня (ст.ст. 30, 70, 71 Бюджетного кодексу України);

7) затверджує Єдину бюджетну класифікацію (ст.ст. 8–12 Бюджетного кодексу України);

8) визначає принципи та основи бюджетного процесу, незалежно від рівня його здійснення (ст.ст. 19–21, 75–79 Бюджетного кодексу України);

9) встановлює основи бюджетних повноважень органів місцевого самоврядування (ст.ст. 142, 143 Конституції України);

10) здійснює методологічне керівництво бюджетною діяльністю; контроль за дотриманням бюджетного законодавства всіма учасниками бюджетного процесу та визначає відповідальність за його порушення (ст.ст. 109–124 Бюджетного кодексу України);

11) встановлює загальну систему заходів щодо збалансування бюджетів усіх рівнів;

12) складає Зведений бюджет України (ст. 6 Бюджетного кодексу України).

Ці повноваження пов'язані з необхідністю у проведенні єдиної фінансової політики на території України.

Друга група повноважень держави містить права та обов'язки з формування, розподілу і використання коштів Державного бюджету України. До них Конституція України та бюджетне законодавство відносить:

1) право на затвердження державного бюджету (ст. 85 Конституції України);

2) право на одержання закріплених доходів (ст. 29 Бюджетного кодексу України), грантів і дарунків у вартісному обрахунку та міжбюджетних трансфертів із місцевих бюджетів;

3) право на визначення напрямів використання бюджетних призначень та асигнувань, їхніх розмірів за призначенням (ст. 23 Бюджетного кодексу України);

4) право на організацію і здійснення бюджетного процесу;

5) право на встановлення межі дефіциту державного бюджету і розробку заходів щодо його скорочення під час виконання бюджету;

6) право на затвердження оборотної касової готівки (ст. 14 Бюджетного кодексу України);

7) право на створення резервних та інших цільових фондів у складі державного бюджету;

8) право на законодавче регулювання всіх питань з формування, розподілу і використання коштів державного бюджету (ч. 2 ст. 92 Конституції України);

9) право на затвердження порядку реалізації стадій бюджетного процесу на державному рівні;

10) право на уточнення статей доходів і видатків по державному бюджету в процесі його виконання (ст. 52 Бюджетного кодексу України);

11) право на розгляд звіту про виконання закону про Державний бюджет України та прийняття рішення щодо звіту про його виконання (ст.ст. 58–62 Бюджетного кодексу України);

12) право на проведення державного контролю та аудиту на всіх стадіях бюджетного процесу (ст. 26 Бюджетного кодексу України).

Третя група повноважень – це права і обов'язки органів державної влади стосовно бюджетів органів місцевого самоврядування, що включають:

1) встановлення загальних принципів організації та функціонування бюджетної системи України (ст. 92 Конституції України та ст.ст. 5–7 Бюджетного кодексу України);

2) затвердження диференційованих або єдиних нормативів відрахувань від загальнодержавних податків і зборів для обласних, бюджетів Автономної Республіки Крим та міських (міст Києва та Севастополя) бюджетів (ст.ст. 64–66);

3) розмежування видатків, які враховуються під час визначення міжбюджетних трансфертів (ст.ст. 87–93 Бюджетного кодексу України);

4) визначення дотацій вирівнювання бюджету АРК та обласним бюджетам (ст. 99 Бюджетного кодексу України) і коштів, що передаються до Державного бюджету України з бюджету АРК, обласних і районних бюджетів, міських (міст Києва та Севастополя, міст республіканського значення АРК і міст обласного значення) бюджетів (ст.ст. 98–100 Бюджетного кодексу України);

5) встановлення видів субвенцій (ст.ст. 102–107 Бюджетного кодексу України) та порядку надання міжбюджетних трансфертів (ст. 108 Бюджетного кодексу України);

6) визначення можливості надання міжбюджетних трансфертів між місцевими бюджетами у вигляді:

– дотацій вирівнювання;

– субвенцій на здійснення програм соціального захисту;

– субвенцій на компенсацію втрат доходів органів місцевого самоврядування на виконання власних повноважень шляхом встановлення пільг;

– інших субвенцій;

7) здійснення контролю в межах своїх повноважень за дотриманням органами місцевого самоврядування та їхніми виконавчими органами бюджетного законодавства України.

Бюджетними повноваженнями наділені й органи місцевого самоврядування та їхні виконавчі комітети. Ці повноваження можна також об'єднати у 3 групи:

- 1) щодо державного бюджету;
- 2) щодо власного бюджету;
- 3) щодо бюджетів нижчого рівня.

Передумовою дослідження питання бюджетних повноважень міжбюджетних відносин є розгляд розподілу компетенції між органами державної влади та органами місцевого самоврядування, що є основою розподілу бюджетних повноважень. Невиразне тлумачення Конституцією України та законами України «Про місцеве самоврядування в Україні» і «Про місцеві державні адміністрації» розподілу компетенції між органами державної влади та органами місцевого самоврядування призвело до того, що Бюджетний кодекс України нечітко визначав бюджетні повноваження різних органів влади.

Розкриваючи проблему правового розподілу компетенції та повноважень між органами державної влади та органами місцевого самоврядування, доцільно більш детально зупинитися на визначенні понять «компетенція» та «повноваження». Володимир Даль ще у 1881 році у праці «Толковый словарь живого великорусского языка» визначив поняття «компетентний» як суддю, який може та має право судити про що-небудь або про кого-небудь. У ті часи суддею називали не теперішніх державних службовців, а осіб, які розглядали що-небудь чи робили про щось висновки. Продовжуючи думку автора, можемо тлумачити поняття «компетенція» як права особи (органу) розглядати будь-яке питання або робити певні висновки. У свою чергу, слово «уповноважувати» трактувалося так: давати від себе повноваження, владу, довіряти справу, доручати в усній формі або законною письмовою довіреністю, тому слово «повноваження» означало довіреність.

Сучасна юридична енциклопедія тлумачить термін «повноваження» як сукупність прав і обов'язків державних органів і громадських організацій, а також посадових та інших осіб, закріплених за ними у встановленому законодавством порядку для здійснення покладених на них функцій. Поняття «компетенція» означає сукупність установлених у юридичній формі прав і обов'язків, тобто повноважень будь-якого органу або посадової особи, що визначають можливість цього органу або посадової особи ухвалювати обов'язкові до виконання

рішення, організувати та контролювати їхнє виконання, вживати у необхідних випадках заходів відповідальності тощо.

Зазначені вище поняття відображено у законодавстві України. Так, Конституція України, визнаючи й гарантуючи місцеве самоврядування, устанавлюючи його статус у системі народовладдя, використовує такі поняття: «повноваження місцевого самоврядування», «права місцевого самоврядування». Відповідно, держава визнає за органами місцевого самоврядування певну сукупність повноважень, потрібну для вирішення місцевого значення, реалізації завдань і функцій місцевого самоврядування. Юридична наука використовує термін «повноваження» для характеристики прав та обов'язків будь-якого органу чи посадової особи.

Компетенція місцевих органів державної виконавчої влади визначена у Конституції України та законах України. До компетенції місцевих органів виконавчої влади – місцевих адміністрацій, відповідно до законодавства, входить реалізація двох взаємопов'язаних функцій. Одна з них спрямована на реалізацію державної політики та захист інтересів держави на відповідних територіях, інша – на забезпечення соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальних утворень, у межах яких здійснюють управління ці місцеві державні адміністрації. Основні повноваження, якими наділяються місцеві державні адміністрації у відповідних галузях управління, закріплено у ст.ст. 17–27 Закону України «Про місцеві державні адміністрації».

Розглянемо детально повноваження органів місцевого самоврядування. Відповідно до ст. 3 Європейської хартії місцевого самоврядування місцеве самоврядування – це право і спроможність місцевої влади у межах закону здійснювати регулювання та управління суттєвою часткою державних справ, які належать до їхньої компетенції, в інтересах місцевого населення. Згідно зі ст. 4 «Сфера компетенції місцевого самоврядування» цього документа основні повноваження і функції місцевої влади визначаються Конституцією України або спеціальним законом. Місцева влада в межах закону має право вирішувати будь-яке питання, що не вилучене зі сфери їхньої компетенції та розв'язання якого не доручене ніякому іншому органу. Повноваження, якими наділені місцеві органи влади, повинні бути повними і виключними. Вони не можуть скасовуватися чи обмежуватися іншим центральним або регіональним органом, якщо це не передбачено законом.

Положення Європейської хартії місцевого самоврядування були використані в Конституції України (ст. 140) та Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні» (ст. 2). Згідно з ними гарантіями незалежності та самостійності місцевого самоврядування є право територіальних громад самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції та законів України. У даному Законі повноваження місцевого самоврядування поділяються на власні (самоврядні) та делеговані. Власні повноваження – це функції та завдання з надання населенню послуг місцевого значення. Делеговані повноваження – це повноваження органів виконавчої влади, надані органам місцевого самоврядування законом, а також повноваження органів місцевого самоврядування, які передаються відповідним місцевим державним адміністраціям за рішенням районних, обласних рад.

Відповідно до Конституції України визначено такі види делегованих повноважень:

– у ч. 3 ст. 14 – делеговані законом повноваження органів виконавчої влади органам місцевого самоврядування;

– у ч. 6 ст. 118 – делеговані повноваження обласними і районними радами відповідно місцевим державним адміністраціям;

– у ч. 6 ст. 140 – делеговані повноваження сільських, селищних і міських рад органам самоорганізації населення щодо наділення останніх компетенцією фінансів, майна.

Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» (ч. 31 ст. 26) виділено ще один вид делегованих повноважень, які надані сільськими, селищними та міськими радами органам, які здійснюють управління майном, що входить до комунальної власності.

У ст. 143 Конституції України зазначено, що органам місцевого самоврядування можуть надаватися законом окремі повноваження органів виконавчої влади. Держава фінансує здійснення цих повноважень у повному обсязі за рахунок коштів Державного бюджету України або шляхом віднесення до місцевого бюджету у встановленому законом порядку окремих загальнодержавних податків, передає органам місцевого самоврядування відповідні об'єкти державної власності. Органи місцевого самоврядування з питань здійснення ними повноважень органів виконавчої влади підконтрольні відповідним органам виконавчої влади. Процеси децентралізації функцій виконавчої влади можуть відбуватися у двох формах: делегування повноважень або передавання певних функцій місцевим органам влади. У разі делегування

повноважень певна частина функцій центральної влади (за рішенням уряду) передається органам місцевого самоврядування (органам влади адміністративно-територіальних одиниць). Передавання повноважень передбачає ієрархічну залежність того, кому їх передають, від того, хто їх передає, і означає обмеження свободи першого. У випадку передавання функцій ієрархічної залежності немає. Передавання повноважень органів центральної влади органам місцевого самоврядування повинне забезпечуватися передаванням фінансових ресурсів, необхідних для виконання покладених завдань. З цією метою органами центральної влади з державного бюджету перераховуються трансферти та кошти, що закріплюються за місцевими бюджетами в законі України про Державний бюджет України на поточний рік.

А. Нечай зазначає, що виконання делегованих державних повноважень пов'язане з виникненням особливого виду публічних видатків, а саме: публічних видатків на виконання делегованих державних повноважень. Передача видатків на виконання таких повноважень і функцій здійснюється відповідно до ст. 93 Бюджетного кодексу України. Джерела фінансування таких видатків встановлені частиною другою ст. 83 Бюджетного кодексу України. Отже, фінансування видатків на здійснення делегованих державних повноважень проводиться шляхом надання трансфертів із державного бюджету, передбачених ст.ст. 96–107 Бюджетного кодексу України, або віднесенням до місцевих бюджетів окремих загальнодержавних податків, зборів (обов'язкових платежів) у встановленому законом порядку.

Вагомим недоліком у правовому регулюванні міжбюджетних відносин є те, що система затвердження місцевих бюджетів, встановлена Бюджетним кодексом України, не передбачає поділу доходів і видатків на власні та делеговані. Зокрема, у частині 2 ст. 76 Бюджетного кодексу України зазначено, що рішенням про місцевий бюджет визначається загальна сума доходів і видатків (із розподілом на загальний та спеціальний фонди), а також із розподілом видатків на поточні та капітальні. У ч. 4 ст. 63 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 р. передбачено, що в дохідній частині місцевого бюджету повинні окремо виділятися доходи, необхідні для виконання власних повноважень, і доходи на забезпечення виконання делегованих законом повноважень органів виконавчої влади, а ч. 7 ст. 64 цього Закону містить доповнення, згідно з яким зазначена вимога поширюється і на видатки місцевих бюджетів, які також пови-

нні поділятися на дві частини: видатки, пов'язані з виконанням власних повноважень органів місцевого самоврядування, і видатки на виконання делегованих законом повноважень органів виконавчої влади. Таким чином, закріплений у Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні» поділ доходів і видатків не відображено в положеннях Бюджетного кодексу України, що й надалі є однією з причин відсутності чіткого розмежування на законодавчому рівні делегованих і власних бюджетних повноважень місцевих органів влади під час планування і виконання місцевих бюджетів. Це не дозволяє прозоро використовувати кошти державного бюджету, надані на виконання делегованих функцій. Унаслідок цього унеможливується контроль за використанням коштів, наданих у вигляді закріплених загальнодержавних податків і дотацій вирівнювання.

Делегування видаткових повноважень здійснюється відповідно до ч. 1 ст. 85 Бюджетного кодексу України, якою передбачено, що держава може передати (делегувати) Раді міністрів Автономної Республіки Крим та органам місцевого самоврядування право на здійснення видатків за умови відповідної передачі бюджетних ресурсів у вигляді закріплених за відповідними бюджетами загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) або їхньої частки, а також трансфертів із Державного бюджету України. А відповідно до п. 2 ст. 82 та ч. 2 ст. 83 Бюджетного кодексу України видатки, які визначаються функціями держави і можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню, здійснюються за рахунок коштів місцевих бюджетів, у тому числі трансфертів із Державного бюджету України. На думку вчених П. Буряка та І. Луніної 90 % бюджетної компетенції органів місцевого самоврядування в сумі їхніх власних доходів припадають на делеговані повноваження, у тому числі від регіональних органів влади [11; 53].

Обласні та районні ради також можуть делегувати повноваження відповідним місцевим державним адміністраціям. У ст. 1 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» дається визначення делегованих повноважень як повноважень органів виконавчої влади, наданих органам місцевого самоврядування законом, а також повноваження місцевого самоврядування, що передаються відповідним місцевим державним адміністраціям за рішенням районних, обласних рад. Отже, за необхідності можуть делегуватися не тільки державні,

а й самоврядні повноваження. Тим більше, що згідно з конституційними основами нашої держави обласні і районні ради не мають права створювати власні виконавчі комітети, тому функції їхніх виконавчих органів фактично здійснюють, відповідно, обласні та районні державні адміністрації. Делегування відповідними радами місцевим державним адміністраціям певних повноважень щодо вирішення окремих питань місцевого значення є основним видом взаємовідносин органів самоврядування та органів державної влади. Делегування радами повноважень місцевим державним адміністраціям супроводжується передачею фінансових, матеріально-технічних та інших ресурсів, необхідних для їхнього здійснення.

Місцеві державні адміністрації підзвітні і підконтрольні відповідним радам у частині делегованих повноважень. Законом України «Про місцеві державні адміністрації» надано право місцевим державним адміністраціям вносити на розгляд відповідних рад питання, пов'язані з виконанням делегованих повноважень, та інші пропозиції. Голови обласних та районних державних адміністрацій мають право дорадчого голосу на засіданнях відповідних рад, вони щорічно звітують перед відповідними радами з питань виконання бюджету, програм соціально-економічного та культурного розвитку територій і делегованих повноважень. Разом з тим сучасний стан співвідношення власних і делегованих повноважень місцевого самоврядування є незадовільним. Причиною цього є те, що у Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні» міститься 67 власних повноважень виконавчих органів рад, а делегованих – 80.

Гострою залишається проблема розмежування повноважень органів державної влади та органів місцевого самоврядування, що існує з початку незалежності України. Навіть після ухвалення Конституції України та законів України «Про місцеві державні адміністрації» і «Про місцеве самоврядування в Україні» ця проблема не була вирішена на законодавчому рівні. За формою державного устрою Україна є унітарною державою, і логічною для неї була б влада двох рівнів: центральна та місцева, але важлива роль у нашій державі відведена також регіональній владі. Звичайно, наявна структура має вагомі підстави для існування, оскільки територія України є досить великою, як для унітарної держави, а тому система місцевих органів є дуже розгалуженою, і саме для ефективного управління нею необхідні органи регіональної влади. Чим складніша побудова органів влади в держа-

ві, тим важче ефективно розподілити між ними функції та повноваження. Тим більше, що в Україні на обласному та районному рівнях представлено два рівні публічної влади: державну і самоврядну. Згідно зі ст. 118 Конституції України місцеві державні адміністрації здійснюють виконавчу владу в областях і районах, а обласна і районна ради є органами місцевого самоврядування, що представляють спільні інтереси територіальних громад сіл, селищ та міст (ст. 140). Саме впорядкування взаємовідносин між обласними і районними радами та місцевими державними адміністраціями, а також розподіл повноважень між ними вимагають значної уваги.

Детальний аналіз законів України «Про місцеві державні адміністрації» і «Про місцеве самоврядування в Україні» дозволяє зрозуміти причини дублювання повноважень між органами місцевого самоврядування та місцевими державними адміністраціями. Зокрема, ст. 73 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» визначає, що рішення органів місцевого самоврядування, ухвалені в межах їхніх повноважень, є обов'язковими для виконання всіма розташованими на відповідній території органами виконавчої влади. Натомість, відповідно до ст. 6 Закону «Про місцеві державні адміністрації», акти місцевих державних адміністрацій (розпорядження голови та накази керівників структурних підрозділів), які видаються на виконання Конституції України, законів України, актів Президента і Кабінету Міністрів України та інших органів виконавчої влади вищого рівня, у межах як власних, так і делегованих повноважень, є обов'язковими для виконання на відповідній території всіма органами, підприємствами, установами, організаціями, посадовими особами та громадянами.

Компетенція місцевих державних адміністрацій постає як сукупність повноважень, якими наділяються місцеві державні адміністрації у відповідних галузях управління (ст.ст. 17–27 Закону). Однак порівняння змісту цих статей із положеннями ст. 44 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» (склад делегованих повноважень) виявляє, що останні практично поглинаються повноваженнями, визначеними у Законі «Про місцеві державні адміністрації».

Порівняємо п. 1 ч. 1 ст. 44 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» і п. 1 ст. 17 Закону «Про місцеві державні адміністрації»; п. 2 ч. 1 ст. 44 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» і п. 8 ст. 17 Закону «Про місцеві державні адміністрації»; п. 3 ч. 1 ст. 44 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» і пп. 2, 3 ст. 17 Закону «Про

місцеві державні адміністрації»; п. 4 ч. 1 ст. 44 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» і п. 2 ст. 18 Закону «Про місцеві державні адміністрації» тощо. Загалом, 16 повноважень дублюються повністю і 12 – частково. На нашу думку, місцеві державні адміністрації потрібно звільнити від реалізації значної частини економічних та соціальних функцій, які згідно з чинним законодавством делегуються їм органами самоврядування. Однак контроль за використанням державних трансфертів повинен покладатися саме на адміністрації.

З метою уникнення дублювання функцій та суперечок між місцевими державними адміністраціями та органами місцевого самоврядування можна запровадити проведення спільних нарад і круглих столів, на яких зазначені органи будуть вирішувати, хто саме і в яких обсягах буде виконувати ті, чи інші повноваження. Досвід такої співпраці в Україні вже є, подібна взаємодія застосовувалася у практичній діяльності місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування в Івано-Франківській та Львівській областях. Для запобігання дублюванню повноважень можна використати досвід Російської Федерації, у якій утворена спеціальна комісія з питань розмежування повноважень між федеральним центром та суб'єктами федерації. Подібна комісія створена також у Швеції. Одним із методів вирішення питання дублювання функцій та компетенції між місцевими державними адміністраціями й органами місцевого самоврядування є судовий розгляд спорів. Конституція та закони України передбачають можливість звернення до суду органів і посадових осіб місцевого самоврядування. Так, у ст. 55 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» вказано, що голова районної, обласної, районної в місті ради представляє раду у відносинах з державними органами і за рішенням ради звертається до суду щодо визнання незаконними актів місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій, які обмежують права територіальних громад у сфері їхніх спільних інтересів, а також повноваження районних, обласних рад та їхніх органів.

Одним з основних критеріїв розмежування функцій і повноважень місцевих державних адміністрацій і територіальних громад та їхніх органів повинна стати форма власності. Місцеві органи державної виконавчої влади повинні управляти державною власністю, а органи місцевого самоврядування – комунальною. Необхідно також зауважити, що в Україні не зроблено досить рішучих кроків до остаточного

визначення поняття основного об'єкта місцевого самоврядування, тобто законодавчого закріплення дефініції питань місцевого значення чи питань місцевого життя. Це є проявом нерішучості держави, її небажанням позбавитися всіх важелів управління важливими соціальними процесами на місцевому рівні. Адже саме дефінітивна характеристика питань місцевого значення, зроблена на законодавчому рівні, сприятиме чіткому розмежуванню повноважень держави та місцевого самоврядування, становленню повноцінної нормативно-компетенційної бази локальної демократії.

При розмежуванні компетенції між органами влади потрібно чітко встановити функціональні обов'язки органів державної влади та органів місцевого самоврядування з метою уникнення дублювання їхніх повноважень. Для досягнення цієї мети потрібно окреслити коло суспільних благ і послуг, за які відповідає конкретний орган влади, а також передати у його відання об'єкти загальнодержавної та комунальної власності, необхідні для виконання поставлених завдань. Розподіл компетенції та повноважень повинен відбуватися у порядку зростання, тобто потрібно скласти перелік тих суспільних благ і послуг, обов'язок надання яких покладається на органи місцевого самоврядування нижчого рівня, а саме: міські, сільські, селищні ради та їхні виконавчі комітети. Такий поділ є ефективним з економічного погляду, оскільки органи самоврядування найнижчого рівня максимально наближені до користувачів послуг і можуть належно забезпечити суспільні потреби. Після цього надавати компетенції органам вищого рівня, до того ж повноваження можуть бути передані на вищий рівень тільки за умови неможливості їхнього виконання на нижчому рівні. Таким чином, регіональні органи влади отримують ті повноваження, які органи місцевого управління не здатні виконати власними силами внаслідок того, що користувачами суспільних благ та послуг є територіальні громади різних адміністративно-територіальних одиниць або виникає потреба в узгодженні дії кількох органів місцевого самоврядування.

В Україні процес розподілу доходів між бюджетами різних рівнів повинен забезпечувати необхідними фінансовими ресурсами видаткові повноваження органів влади, а тому також вимагає чіткого розмежування функціональних повноважень між органами державної влади та органами місцевого самоврядування з метою встановлення обсягів грошових ресурсів, об'єктивно необхідних для виконання

покладених завдань. В умовах високої централізації бюджетних ресурсів місцеві органи влади повинні бути виконавцями рішень центральних органів влади та мати серед власних повноважень вузьке коло питань. У нашій державі при централізованій бюджетній системі органи місцевої влади наділені значною кількістю повноважень, які, у свою чергу, неефективно розподілені між органами влади різного рівня. Виконання централізованих рішень відбувається за рахунок передачі трансфертів. У даному разі необхідністю є встановлення певних критеріїв виконання делегованих повноважень з метою оцінки ефективності використання бюджетних ресурсів та посилення відповідальності за неналежне їхнє використання. Крім того, на особливу увагу заслуговує те питання, що під час отримання цільових трансфертів місцеві органи влади у видатки повинні внести частину власних коштів. Таким чином, одержувач коштів з вищого бюджету має і власні фінансові зобов'язання, а в разі їхнього невиконання повинен нести відповідальність.

Підсумовуючи сказане вище, можемо зробити висновок, що в Україні дотепер законодавчо не визначено сферу повноважень органів місцевого самоврядування та органів державної влади (у тому числі й функцій, які вони повинні виконувати під свою відповідальність). Чіткий розподіл компетенції щодо розв'язання завдань як державного, так і місцевого значення не зафіксований ні в Конституції України, ні в законах України «Про місцеве самоврядування в Україні» та «Про місцеві державні адміністрації». Ця правова невизначеність робить нечіткими межі бюджетної компетенції. Закріплений у Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні» поділ доходів та видатків не відображено в положеннях Бюджетного кодексу України, що й стало однією з причин відсутності чіткого розмежування на законодавчому рівні делегованих та власних бюджетних повноважень регіональних і місцевих органів самоврядування під час планування та виконання місцевих бюджетів.

2.2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН МІЖ ДЕРЖАВНИМИ ОРГАНАМИ ТА ОРГАНАМИ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

Різноманітність учасників, які беруть участь у процесі формування і реалізації міжбюджетних відносин між державними органами та органами місцевого самоврядування, дозволяє нам об'єднати ці відносини у 3 великі групи:

1) відносини між органом законодавчої влади та органами місцевого самоврядування (стосуються лише норм законів про державний бюджет, який щорічно ухвалюється Верховною Радою України);

2) відносини між органом виконавчої влади та органами місцевого самоврядування (виникають під час виконання бюджетів, коли з боку держави виступають, зокрема, Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба України, органи Державної податкової служби України, Рахункова палата України; регулюються переважно підзаконними нормативно-правовими актами);

3) відносини між місцевими органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування (регулюються нормами Закону України «Про місцеві державні адміністрації») від 09.04.1999 р.

Отже, стосовно органів місцевого самоврядування міжбюджетні відносини виникають між органами як законодавчої, так і виконавчої влади. Нормативно-правове врегулювання міжбюджетних відносин між органами влади різних ланок і рівнів має на меті формування та розвиток такого бюджетного устрою, який би дозволив усім відповідним органам здійснювати самостійну податково-бюджетну політику у межах законодавчо встановленого розмежування їхніх повноважень і відповідальності. За допомогою міжбюджетних відносин можна чітко розмежувати видаткові, податкові та інші повноваження, сформулювати та розвинути об'єктивні та прозорі механізми фінансової підтримки місцевих бюджетів, а також підвищити якість управління та контролю за бюджетними коштами на державному та місцевому рівнях.

Для ефективного розподілу коштів між державним і місцевими бюджетами з метою забезпечення надання державних соціальних га-

рантій Законом України «Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії» від 05.10.2000 р. (ст. 21) передбачено обрахування таких видів нормативів витрат (фінансування):

– нормативи фінансування поточних витрат на одного мешканця, а для окремих видів соціальних послуг – на одну особу, яка підлягає даному виду обслуговування;

– нормативи фінансування поточних витрат на утримання мережі закладів охорони здоров'я, освіти, підприємств, організацій, установ соціально-культурного, житлово-комунального та побутового обслуговування;

– нормативи державних капітальних вкладень на будівництво закладів охорони здоров'я, освіти, підприємств, організацій, установ соціально-культурного, житлово-комунального та побутового обслуговування.

Як продовження цих норм Закону у Бюджетному кодексі України передбачено фінансові нормативи бюджетної забезпеченості та їхні коригуючі коефіцієнти, які використовуються для визначення розподілу міжбюджетних трансфертів. Формула розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів (дотацій вирівнювання та коштів, що передаються до державного бюджету) між державним бюджетом і місцевими бюджетами затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 05.09.2001 р. № 1195 (із змінами та доповненнями). Ця формула є досить громіздкою, але її призначення полягає саме у тому, щоб кошти між бюджетами розподілялися рівномірно і відповідно до потреб конкретної територіальної громади. Здавалося б, що нарешті управління бюджетними коштами знайшло своє законодавче врегулювання, що їхній розподіл здійснюватиметься відповідно до ст. 95 Конституції України, а саме: на засадах справедливого й неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами. Проте і ці норми в окремі роки, як виявилось, порушувалися. Прикладом може бути 2004 рік, коли відбувалися значні порушення бюджетного законодавства у наданні субвенцій. За матеріалами Комітету Верховної Ради України з питань бюджету, Кабінет Міністрів України неналежно управляв коштами субвенцій з держбюджету місцевим бюджетам. Не була належним чином забезпечена організація управління коштами субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам на виконання заходів щодо запобігання техногенним катастрофам у житлово-комунальному господарстві й на виконання інвестиційних проектів. Проведені Рахунковою пала-

тою перевірки показали, що розподіл субвенцій на попередження аварій та інвестиційні проекти на підставі пропозицій народних депутатів відбувалися без належних правил і процедур. Законодавчо встановлений обґрунтований порядок урахування пропозицій народних депутатів не існував. На рівні Кабінету Міністрів України не забезпечено створення ефективного механізму планування, фінансування, відповідальності та здійснення контролю за використанням коштів субвенцій. Під час аналізу Рахункова палата також установила, що повною мірою не враховувалися пропозиції регіонів, їхня пріоритетність щодо першочергових потреб, а також інші фактори. У результаті фактичний розподіл субвенцій між регіонами не відповідав встановленому принципу справедливого й неупередженого розподілу суспільного багатства між територіальними громадами, закріпленому у ч. 1 ст. 95 Конституції України.

У контексті викладеного чимало запитань викликає відповідальність винних у неналежному управлінні бюджетними коштами осіб (Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України тощо). Практично зафіксовані порушення залишаються констатацією фактів, а керівники цих органів практично не несуть юридичної відповідальності. В Україні відсутній реальний механізм відповідальності органів державної влади за порушення бюджетного законодавства. Очевидною є потреба в ухваленні відповідного закону, який би певною мірою врегулював питання відповідальності посадових осіб, винних у бюджетних правопорушеннях, оскільки норми Бюджетного кодексу України лише поверхово врегулювали це питання, що вже давно обговорюється не тільки вченими у галузі фінансового права, а й у Верховній Раді України.

Відповідно до п. 3 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України Державний бюджет України та місцеві бюджети є самостійними. Задекларована самостійність бюджетів має важливе практичне значення, оскільки насамперед підтверджує гарантоване органам місцевого самоврядування право на власний бюджет, на його формування та виконання. Проте не викликає сумнівів існування тісного зв'язку між державним і місцевими бюджетами. Через Державний бюджет розподіляється значна частина фінансових ресурсів країни, а щорічними законами про державний бюджет регулюються основні питання взаємовідносин державного та місцевих бюджетів України, міжбюджетних відносин, перерахування міжбюджетних трансфертів тощо.

Всебічний аналіз норм законів про Державний бюджет України дає підстави стверджувати про широке коло взаємовідносин державного

та місцевих бюджетів України. При цьому такі взаємовідносини не обмежуються суто міжбюджетними. Багато норм мають клерувальне значення під час формування доходів і здійснення видатків місцевих бюджетів. У контексті законів України «Про Державний бюджет України» та деяких інших законодавчих актів України взаємовідносини державного та місцевих бюджетів України проявляються, наприклад, у:

- встановленні тих доходів, що зараховуються до доходів загального фонду місцевих бюджетів, визначенні джерел формування спеціального фонду місцевих бюджетів;
- затвердженні обсягів і розрахунків міжбюджетних трансфертів;
- наданні Кабінету Міністрів України права перерозподіляти обсяги окремих субвенцій, затверджених місцевим бюджетам із Державного бюджету України;
- наданні права Раді міністрів Автономної Республіки Крим, обласним державним адміністраціям здійснювати розподіл додаткової дотації на зменшення фактичних диспропорцій між місцевими бюджетами через нерівномірність мережі бюджетних установ, виходячи з показників дохідної частини бюджетів, з метою вирівнювання забезпеченості бюджетів депресивних територій, урахування особливостей гірських територій і тих, що мають низький показник чисельності населення;
- затвердженні обсягів, порядку надання та розподілу субвенцій з Державного бюджету України місцевим бюджетам;
- визначенні доходів Державного бюджету України, за рахунок яких здійснюється перерахування дотацій вирівнювання;
- визначенні порядку перерахування коштів до Державного бюджету України з міських бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення, районних бюджетів;
- встановленні обов'язку Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, міських, районних, селищних, сільських рад при затвердженні відповідних бюджетів забезпечити в повному обсязі потребу в асигнуваннях на оплату праці працівників бюджетних установ; на проведення розрахунків за електричну енергію, теплову енергію, водопостачання, водовідведення, природний газ та послуги зв'язку, які споживаються бюджетними установами, не допускаючи будь-якої простроченої заборгованості із зазначених видатків;

- встановленні на поточний рік рівня забезпечення прожиткового мінімуму (гарантований мінімум) для призначення допомоги відповідно до законів України «Про державну допомогу сім'ям з дітьми», «Про державну соціальну допомогу малозабезпеченим сім'ям», «Про державну соціальну допомогу особам, які не мають права на пенсію, та інвалідам», визначенні розрахункового розміру, що застосовується при встановленні розмірів державної соціальної допомоги відповідно до Закону України «Про державну соціальну допомогу інвалідам з дитинства та дітям-інвалідам», а також у визначенні розмірів прожиткового мінімуму, розмірів допомоги на дітей, які перебувають під опікою чи піклуванням, допомоги малозабезпеченим сім'ям, у зв'язку з доглядом за дитиною до досягнення нею трьох років, нарахування страхової суми з державного обов'язкового особистого страхування військовослужбовців згідно зі ст. 16 Закону України «Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей»;
- визначенні порядку покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, порядку надання позичок місцевим органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування, а також погашення цих позичок.

Поділяємо думку окремих учених про те, що міжбюджетні відносини не обмежуються розподілом і перерозподілом надходжень від загальнодержавних податків і зборів, адже вони є взаємними фінансовими відносинами між органами влади всіх рівнів, які мають бюджет і тому можуть виникати як по вертикалі (державний бюджет – місцевий бюджет), так і по горизонталі (сільський бюджет – сільський бюджет, бюджет міста – бюджет міста тощо). Є достатньо підстав стверджувати, що міжбюджетні відносини значно ширші від тих, які визначаються у Бюджетному кодексі України (ст. 81). Справді, частина відносин між державним бюджетом і місцевими бюджетами є «прямими» (тобто об'єктом цих відносин виступають безпосередньо кошти, зокрема міжбюджетні трансферти). До іншої частини відносин належать ті, що мають особливе значення для розрахунків місцевих бюджетів і повинні ураховуватися у цих бюджетах. Норми закону про державний бюджет мають прерогативу для органів місцевого самоврядування. Наприклад, у державному бюджеті визначаються розміри різноманітної допомоги, прожиткового мінімуму, а це, у свою

чергу, обов'язково береться до уваги під час визначення видатків місцевих бюджетів. Перераховані вище відносини державного та місцевих бюджетів підтверджують наше твердження.

Зважаючи на те, що будь-який бюджет складається з дохідної та видаткової частин, можна стверджувати про існування відносин між державою та органами місцевого самоврядування стосовно формування доходів та видатків. Отже, відносини між бюджетами різних рівнів бюджетної системи України (а точніше – відносини між відповідними органами) можна поділити на такі групи:

- 1) відносини між державним і місцевими бюджетами у процесі формування бюджетних доходів;
- 2) відносини між державним і місцевими бюджетами у процесі здійснення бюджетних видатків.

Згідно зі ст. 63 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» доходи місцевих бюджетів формуються за рахунок власних, визначених законом та закріплених у встановленому законом порядку загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів. З державного бюджету передаються кошти у вигляді трансфертів, які розподіляються обласними радами між районними бюджетами і бюджетами міст обласного значення у розмірах, необхідних для формування дохідних частин, не нижче мінімальних розмірів місцевих бюджетів. Зазначені кошти також використовуються для фінансування з обласного бюджету спільних проектів територіальних громад. У свою чергу, кошти, передані державою обласному бюджету у вигляді міжбюджетних трансфертів, зараховуються до районних бюджетів і розподіляються районними радами між місцевими бюджетами у певних розмірах, а також використовуються для фінансування з районного бюджету спільних проектів територіальних громад.

Відносини між державним і місцевими бюджетами у процесі формування бюджетних доходів виникають при розподілі та використанні закріплених податкових доходів та під час визначення обсягів міжбюджетних трансфертів, їхнього перерахування та використання. При цьому самостійність місцевих бюджетів повинна забезпечуватися власними доходами місцевих бюджетів (регулятивні доходи підвищують залежність від держбюджету). Місцеві податки і збори (як джерело власних доходів місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів) повинні становити основу бюджетних доходів. На відміну від інших власних доходів

(зокрема, грантів і дарунків у вартісному обрахунку, власних надходжень бюджетних установ, надходжень дивідендів), надходження від місцевих податків і зборів більш стабільні і законодавчо врегульовані, що є додатковою гарантією їхнього отримання.

На практиці взаємозв'язок державного та місцевих бюджетів інколи не сприяє самостійному розвитку останніх, більше того, створюються умови, за яких місцеві бюджети прямо залежать від державного бюджету.

Статус обласних бюджетів, які відповідно до ст. 143 Конституції України формуються з коштів державного бюджету і з коштів, залучених на договірних засадах з місцевих бюджетів, дуже проблематичний: понад 60% видатків цих бюджетів фінансуються за рахунок коштів державного бюджету, що суперечить принципу самостійності. Сучасний стан і рівень фінансових ресурсів місцевих бюджетів в Україні не дозволяє органам місцевого самоврядування самостійно (тобто без державної підтримки за рахунок коштів державного бюджету) утримувати комунальні бюджетні установи, житлово-комунальне господарство, фінансувати видатки, зокрема на місцеві соціальні програми.

Питання щодо того, чому значна частина доходів місцевих бюджетів повинна формуватися із власних джерел, зокрема у вигляді місцевих податків, достатньо повно, на нашу думку, обґрунтував А. Максютя, який навів такі аргументи:

– система, у якій значна частина місцевого бюджету формується із власних джерел, сприяє зміцненню відповідальності та підзвітності місцевих органів влади перед місцевим населенням, що, у свою чергу, сприяє розвитку місцевої демократії;

– фіскальна політика може відобразити місцеві уподобання. В одній місцевості громадяни можуть вимагати більшого обсягу і вищої якості послуг, навіть за рахунок вищих податків, в іншій – надавати перевагу низьким податкам і низькому рівню якості послуг (тобто чим більше особа сплачує, тим більше вона і вимагає у відповідь);

– запропонована структура доходів зміцнює також і політичне становище місцевих органів влади у державі. Ці органи в такій структурі є основними партнерами, які забезпечують фінансування та виконують важливі функції самостійно, не вимагаючи від центру для цього фінансових ресурсів;

– система, яка базується на високих власних доходах, стимулює заінтересованість місцевих органів влади у підтримці місцевого економічного розвитку.

Що стосується питання розподілу доходів між бюджетами різних рівнів, то тут потрібно зазначити, що основною проблемою є збільшення обсягу власних доходних джерел місцевих бюджетів. В Україні брак саме цих (а не закріплених) бюджетних доходів є однією з найважливіших причин незадовільного розвитку системи місцевих бюджетів і міжбюджетних відносин. Принциповим тут є не обсяги ресурсів, а наявність прав органів місцевого самоврядування щодо них. Разом з тим, як слушно зазначає А. Максютя, високий рівень власних доходів неминуче зумовлює поглиблення нерівності між регіонами. Отже, потрібно виважено підходити до розподілу як податкових, так і бюджетних повноважень між органами державної влади та місцевого самоврядування. Не завжди високий рівень власних доходів відповідатиме справедливому розподілу коштів між бюджетами.

Стосовно міжбюджетних трансфертів, то згідно із ч. 1 ст. 97 Бюджетного кодексу України у Державному бюджеті України можуть передбачатися такі міжбюджетні трансферти місцевим бюджетам: 1) дотація вирівнювання бюджету Автономній Республіці Крим, обласним бюджетам, бюджетам міст Києва та Севастополя, районним бюджетам та бюджетам міст республіканського значення, Автономної Республіки Крим та міст обласного значення; 2) субвенція на здійснення програм соціального захисту; 3) субвенція на компенсацію втрат доходів бюджетів місцевого самоврядування на виконання власних повноважень унаслідок надання пільг, установлених державою; 4) субвенція на виконання інвестиційних проектів; 5) інші субвенції. Відповідно, відносини щодо визначення, перерахування та отримання даних трансфертів – це відносини між державним і місцевими бюджетами у процесі формування доходів місцевих бюджетів.

У науці фінансового права питання віднесення міжбюджетних трансфертів до бюджетних доходів є спірним. Окремі вчені відносять міжбюджетні трансферти до регулятивних неподаткових доходів місцевих бюджетів.

Взаємозалежність бюджетів різних рівнів виявляється значною мірою у міжбюджетних трансфертах, зокрема у дотаціях і субвенціях. Ідеться про те, що у Державному бюджеті України затверджується обсяг дотації вирівнювання та субвенцій окремо для бюджету Автономної Республіки Крим, кожного з обласних бюджетів, бюджетів міст Києва та Севастополя, міст республіканського значення Автономної Республіки Крим, міст обласного значення та районних бюджетів,

а також коштів, що передаються до Державного бюджету України з місцевих бюджетів, якщо є підстави для надання та отримання відповідних міжбюджетних трансфертів (ч. 2 ст. 97 Бюджетного кодексу України).

Важливе значення для місцевих бюджетів мають такі міжбюджетні трансферти, як дотації. Відповідно до бюджетного законодавства України дотації місцевим бюджетам містять дотації вирівнювання та додаткові дотації. Позитивно сприймається той факт, що для розвитку окремих положень Бюджетного кодексу України ухвалено ряд підзаконних нормативно-правових актів, які слугують кращому формуванню та виконанню бюджетів. Наприклад, відповідно до ст. 108 Бюджетного кодексу України Кабінет Міністрів України своєю постановою від 11.04.2002 р. № 490 затвердив Порядок перерахування дотації вирівнювання та субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам, коштів, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів, а також міжбюджетних трансфертів між місцевими бюджетами. Щороку Кабінетом Міністрів України може ухвалюватися постанова про перерозподіл додаткових дотацій. Усі ці акти у своїй сукупності сприяють кращій організації міжбюджетних відносин в Україні.

Звичайно, органи місцевого самоврядування зацікавлені в отриманні насамперед дотацій (оскільки вони не мають цільового призначення), для держави більш доцільним є надання субвенцій (вони мають цільове призначення, а умовою їхнього отримання також є обов'язкова часткова участь коштів бюджету-отримувача). Логічно, що дотаційні кошти в державному бюджеті є дуже обмеженими.

Іншим видом міжбюджетних трансфертів є субвенції. Відповідно до ст. 97 Бюджетного кодексу України у Державному бюджеті України можуть передбачатися, зокрема, такі міжбюджетні трансферти: 1) субвенція на здійснення програм соціального захисту; 2) субвенція на компенсацію втрат доходів бюджетів місцевого самоврядування на виконання власних повноважень унаслідок надання пільг, установлених державою; 3) субвенція на виконання інвестиційних проектів; 4) інші субвенції. Крім того, передбачена можливість надання субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення програм соціального захисту (ст. 102). Так, видатки місцевих бюджетів, передбачені в підп. «б» п. 4 ч. 1 ст. 89 Бюджетного кодексу України (до цих видатків належать пільги ветеранам війни і праці, допомога сім'ям

із дітьми, додаткові виплати населенню на покриття витрат з оплати житлово-комунальних послуг, компенсаційні виплати за пільговий проїзд окремих категорій громадян), фінансуються за рахунок субвенцій з Державного бюджету України у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Важливе значення мають також положення ст. 103 Бюджетного кодексу України, що стосуються надання субвенцій з державного бюджету на компенсацію витрат доходів органів місцевого самоврядування на виконання власних повноважень унаслідок наданих державою податкових пільг. Надання державою податкових пільг, що зменшують доходи бюджетів місцевого самоврядування на виконання власних повноважень, повинне супроводжуватися внесенням змін до закону про Державний бюджет України на поточний бюджетний період, що передбачають надання субвенції на компенсацію відповідних втрат доходів бюджетів місцевого самоврядування.

Безумовно, ця норма є додатковою гарантією належного забезпечення надходжень до місцевих бюджетів доходів від передбачених податковими законами України загальнодержавних і місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів (податкових доходів).

Згідно зі ст. 105 Бюджетного кодексу України субвенції з Державного бюджету України на виконання інвестиційних проектів надаються бюджету Автономної Республіки Крим, обласним бюджетам, бюджетам міст Києва та Севастополя з їхнім подальшим перерозподілом для бюджетів місцевого самоврядування. Зазначені субвенції надаються на засадах конкурентності між бюджетами місцевого самоврядування та передбачають фінансову участь бюджету – отримувача субвенції, у здійсненні програми чи проекту. Органи місцевого самоврядування, у яких середньорічний фактичний обсяг видатків на утримання бюджетних установ за три останні бюджетні періоди менший за обсяг, встановлений згідно з фінансовими нормативами бюджетної забезпеченості, мають пріоритетне право на отримання субвенції на виконання інвестиційних проектів. Основні засади надання повинні визначатися окремим законом, порядок та умови їхнього надання – Кабінетом Міністрів України, а обсяг субвенцій на наступний бюджетний період – законом про Державний бюджет України.

Відповідно до ч. 1 ст. 96 Конституції України та ст. 3 Бюджетного кодексу України бюджетний період для всіх бюджетів, що становлять бюджетну систему, дорівнює одному календарному року, який почи-

нається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того самого року. Державний бюджет необхідно ухвалити до 1 грудня року, що передуює плановому, а місцеві бюджети вже затверджуються після офіційного опублікування закону про Державний бюджет України (ст. 77). Видається за доцільне одразу із розглядом проекту держбюджету паралельно готувати акти, які його розвивають та доповнюють (ідеться, зокрема, про акти Кабінету Міністрів України). На нашу думку, у Бюджетному кодексі України потрібно прямо зазначити обов'язок Уряду протягом, наприклад, 1–2 місяців ухвалювати відповідні акти. Дана пропозиція викликана тим, що на практиці трапляються випадки, коли норми закону про Державний бюджет України практично півроку (а то і більше) просто не діють.

Бюджетним законодавством України передбачена можливість передачі частини коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету – ст. 100 Бюджетного кодексу України має назву «Кошти, що передаються до Державного бюджету України з бюджету Автономної Республіки Крим, обласних і районних бюджетів, міських (міст Києва і Севастополя, міст республіканського Автономної Республіки Крим та міст обласного значення) бюджетів». Відповідно до цієї статті у випадку, якщо прогностичні показники доходів зазначених бюджетів, що враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, перевищують розрахунковий обсяг видатків відповідного бюджету, коли цей обсяг обрахований із застосуванням фінансових нормативів бюджетної забезпеченості та коригуючих коефіцієнтів, для такого бюджету встановлюється обсяг коштів, що підлягають передачі до Державного бюджету України. Коефіцієнт вирівнювання застосовується до обчисленого за формулою обсягу передачі коштів, які підлягають передачі до державного бюджету, і визначається в межах від 0,6 до 1,0.

Ця норма Бюджетного кодексу України де в чому суперечить п. 4 ст. 19 Закону України від 15.01.1999 р. «Про столицю України – місто-герой Київ». Згідно із Законом при затвердженні Державного бюджету України на відповідний рік передача коштів із бюджету міста Києва до Державного бюджету України у вигляді перевищення доходів над видатками та інших внесків не допускається. Зважаючи на подібні розбіжності, до Закону потрібно внести відповідні зміни щодо відрахувань до Державного бюджету України.

У будь-якому випадку (із змінами у законодавстві чи без них) відносини щодо передачі коштів із місцевих бюджетів до державного

бюджету є міжбюджетними відносинами. До того ж ці кошти, відповідно до ст. 96 Бюджетного кодексу України, є одним із видів міжбюджетних трансфертів.

Відповідно до нашого поділу іншу групу міжбюджетних відносин становлять ті, які існують у процесі здійснення бюджетних видатків. Зауважимо, що розмежування видаткових повноважень між органами влади різних рівнів тривалий час залишалось неврегульованим. З прийняттям кодифікованого акта бюджетного законодавства це питання певною мірою було вирішено. Так, у Бюджетному кодексі України детально розписано, які видатки можуть здійснюватися і з яких бюджетів (гл. 14).

Бюджетним кодексом України (ч. 1 ст. 85) передбачена можливість передачі Раді міністрів Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування права на здійснення видатків, але за умови відповідного спрямування бюджетних ресурсів через закріплені за відповідними бюджетами загальнодержавні податки та збори (обов'язкові платежі) або їхні частки, а також трансферти з Державного бюджету України, тобто передача певних видатків обов'язково супроводжується передачею відповідних бюджетних ресурсів. На практиці держава інколи не в змозі своєчасно та повною мірою профінансувати окремі видатки, а органи місцевого самоврядування краще розуміють свої фінансові потреби, знають, коли виникає необхідність у коштах. Саме з метою підвищення ефективності фінансування видатків і передбачена у законодавстві ця норма.

При цьому забороняється планувати та здійснювати видатки, не віднесені до місцевих бюджетів, а також здійснювати впродовж бюджетного періоду видатки на фінансування бюджетних установ одночасно з різних бюджетів, за винятком державних професійних технічних навчальних закладів, вищих навчальних закладів державної форми власності (ч. 2 ст. 85 Бюджетного кодексу України).

Для нормального фінансування бюджетних видатків та існування міжбюджетних відносин необхідно здійснювати постійний контроль з боку спеціальних органів, зокрема Міністерства фінансів України і Державної казначейської служби України (оскільки в Україні існує казначейська система виконання бюджетів). Проте результати аналізу формування і надання з Державного бюджету України місцевим бюджетам трансфертів і стану міжбюджетних розрахунків в останні роки свідчать, що прорахунки та відсутність належного контролю з боку

значених вище органів у системі фінансування субвенцій створюють умови для неефективного управління коштами державного бюджету та загострення соціального напруження в окремих регіонах.

Розглядаючи питання правового регулювання взаємовідносин між місцевими державними адміністраціями (як органами державної виконавчої влади на місцях) і органами місцевого самоврядування у бюджетному процесі, В. Аверін слушно, на нашу думку, сформулював завдання, що необхідно вирішити під час реформування міжбюджетних відносин в Україні. До таких завдань він відніс: запобігання виникненню міжбюджетної заборгованості (яка на сьогодні практично не врегульована); приведення розміру державних зобов'язань за видатками відповідно до обсягів їхнього фінансування; створення стимулів для місцевих органів влади до збільшення обсягів своїх надходжень до бюджетів завдяки покращанню фінансового управління ресурсами шляхом застосування прозорих і раціональних методів; стабільність і передбачуваність міжбюджетних відносин між державним бюджетом і місцевими бюджетами для забезпечення розвитку суспільних послуг та соціальної інфраструктури; закріплення за центральним рівнем фіскальної відповідальності фінансування державних соціальних програм. Вирішення цих та інших проблем сприятиме ефективному формуванню та виконанню Державного бюджету України та місцевих бюджетів. Урегулювання питань відповідальності державних органів, винних у бюджетних правопорушеннях, буде запорукою нормального управління бюджетними коштами.

Для покращання міжбюджетних відносин між державою та органами місцевого самоврядування доцільно розподіляти кошти через відповідні фонди. На особливу увагу заслуговують, наприклад, такі фонди: фінансової підтримки регіонів (створюється з метою вирівнювання бюджетної забезпеченості органів місцевого самоврядування); регіонального розвитку (для залучення та підтримки інвестицій у місцеву інфраструктуру); компенсацій (кошти фонду мали б йти на реалізацію законів, що передбачають державні соціальні виплати); співфінансування соціальних видатків, призначених для стимулювання органів місцевого самоврядування підтримувати на певному рівні надання основних суспільних благ). У разі позитивного рішення щодо створення одного чи декількох із цих фондів доцільно вивчити досвід, зокрема Російської Федерації, де практикується створення таких фондів.

2.3. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ МІЖБЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН МІЖ ОРГАНАМИ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

Для кожного органу місцевого самоврядування формування та виконання бюджету полягає у залученні дохідних джерел, які були б достатніми для фінансування своїх видаткових зобов'язань. Відповідно, відносини між органами місцевого самоврядування насамперед спрямовані на розмежування видаткових повноважень і дохідних джерел, а також на визначення обсягів міжбюджетних трансфертів.

Міжбюджетні відносини між органами місцевого самоврядування можуть формуватися вертикально (наприклад, відносини між міською та районною у цьому місті радою) та горизонтально (наприклад, між сільськими бюджетами, між міськими бюджетами). Найчастіше об'єктом цих відносин є міжбюджетні трансферти, а також видатки (тобто розмежування різних видів видатків між бюджетами).

Бюджетна система України є дворівневою. Другий рівень цієї системи становлять місцеві бюджети, які мають певну ієрархію побудови: обласний, районний, міський, районний у місті (у разі створення), селищний і сільський бюджети. Зі статусом бюджетів базового рівня (бюджетами місцевого самоврядування) особливих питань не виникає, на відміну від статусу районних і обласних бюджетів: є проблеми із правом власності на доходи цих бюджетів, а також з'ясуванням того, що є спільним інтересом територіальних громад, для забезпечення яких створюються обласні та районні бюджети. Природно, що існування подібних проблем негативно впливає на стан міжбюджетних відносин на місцевому рівні. Імовірно, що адміністративно-територіальна реформа, яка відбувається в Україні, буде мати позитивний вплив на розв'язання цих питань.

Формування системи міжбюджетних відносин між областю і районом належить значною мірою до компетенції обласних органів влади, тобто обласний рівень місцевої влади є першим контролюючим центром розподілу насамперед доходів між відповідними місцевими бюджетами. Область повинна бути наділена правом визначати: 1) як розподілятимуться бюджетні ресурси на її території; 2) яким буде ступінь вирівнювання районних бюджетів; 3) як буде здійснюва-

тися допомога економічно більш розвиненим районам для підтримки їхньої інфраструктури; 4) як зацікавити райони підвищувати мобілізацію коштів на своїх територіях тощо. На жаль, чинне конституційне та бюджетне законодавство України не забезпечує належним чином необхідних умов для ефективного та справедливого розподілу коштів, який здійснюється на обласному та районному рівнях.

Питання міжбюджетних відносин між міською радою та районною у місті радою регулюється здебільшого на місцевому рівні. У ст. 68 Бюджетного кодексу України записано лише те, що склад доходів і видатків бюджетів районів у містах (у разі їхнього створення) визначається міською радою відповідно до повноважень, переданих районним у містах радам. Згідно з ч. 2 ст. 63 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» доходи місцевих бюджетів районних у містах рад (у разі їхнього створення) формуються відповідно до обсягу повноважень, що визначаються відповідними міськими радами. Відповідно до ч. 2 ст. 64 цього Закону районні в містах ради (у разі їхнього створення) та їхні виконавчі органи самостійно розпоряджаються коштами відповідних місцевих бюджетів, визначають напрями їхнього використання.

Засади міжбюджетних відносин між районними бюджетами та іншими місцевими бюджетами, трансферти до яких встановлюються щорічними законами про Державний бюджет України, регулюються Бюджетним кодексом України, а також спеціальним Законом «Про міжбюджетні відносини між районним бюджетом та бюджетами територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об'єднань» від 01.07.2004 р. Згідно зі ст. 3 названого Закону у районному бюджеті можуть передбачатися такі міжбюджетні трансферти: 1) дотація вирівнювання бюджетам місцевого самоврядування; 2) кошти, що передаються до районного бюджету з бюджетів місцевого самоврядування; 3) додаткова дотація на вирівнювання диспропорцій, пов'язаних із нерівномірністю мережі бюджетних установ; 4) інші дотації; 5) субвенції на виконання інвестиційних проєктів; 6) інші субвенції.

У бюджеті місцевого самоврядування можуть передбачатися такі міжбюджетні трансферти: 1) дотація вирівнювання з районного бюджету; 2) кошти, що передаються до районного бюджету; 3) субвенції (на утримання об'єктів спільного користування; на ліквідацію негативних наслідків діяльності об'єктів спільного користування; інвестиційні субвенції на будівництво або реконструкцію об'єктів спіль-

ного користування; субвенції на виконання власних повноважень територіальних громад сіл, селищ, міст районного значення та їхніх об'єднань; інші субвенції).

Під час визначення міжбюджетних трансфертів обов'язково враховується прогностичний показник обсягу доходів (кошика доходів) загального фонду відповідного бюджету місцевого самоврядування, який формується з надходжень податків і зборів (обов'язкових платежів), закріплених за цим бюджетом відповідно до ст.ст. 64–66 Бюджетного кодексу України. Розрахунок прогностичного обсягу доходів (кошика доходів) районного (міського) бюджету, бюджетів місцевого самоврядування, закріплених за цими бюджетами, проводиться у межах прогностичного обсягу доходів зведеного бюджету району (зведеного бюджету міста), урахованого під час визначення обсягу міжбюджетного трансферту між державним бюджетом і зведеним бюджетом району (зведеним бюджетом міста), на планований бюджетний період, а також із застосуванням індексу відносної податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці, за досить складною формулою. Зазначена формула розрахункового прогностичного показника обсягу доходів визначається, виходячи з таких показників, як:

- індекс відносної податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці;
- обсяг доходів (кошика доходів), закріплених за зведеним бюджетом району (зведеним бюджетом міста) і бюджетом місцевого самоврядування за звітними даними про їхні фактичні надходження за відповідні роки базового періоду;
- сума пільг, наданих органами місцевого самоврядування з податків і зборів, що включені до обсягу доходів (кошика доходів), закріплених за зведеним бюджетом району (зведеним бюджетом міста) та бюджетом місцевого самоврядування за відповідні роки базового періоду;
- чисельність наявного населення району (міста) та адміністративно-територіальної одиниці на 1 січня відповідного року базового періоду;
- прогностичний обсяг доходів (кошика доходів), закріплених за зведеним бюджетом району (зведеним бюджетом міста) на планований бюджетний період;
- коефіцієнт, розрахований за формулою для зведеного бюджету району (зведеного бюджету міста) та бюджету місцевого самовряду-

вання, обчислений на основі показників довідки про суми виплачених доходів і утриманих із них податків фізичних осіб (форма № 8 ДР) та форми податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ);

– ставка вилучення податку з доходів фізичних осіб (прибуткового податку з громадян) за відповідні роки базового періоду (обчислюється на підставі показників різних установлених форм);

– питома вага податку з доходів фізичних осіб (прибуткового податку з громадян) в обсязі доходів, що враховуються під час визначення обсягу міжбюджетних трансфертів, за відповідні роки базового періоду;

– коефіцієнт, розрахований за формулою для зведеного бюджету району (зведеного бюджету міста) та бюджету місцевого самоврядування, застосовується до всіх років базового періоду і визначається шляхом порівняння індексу відносної податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці та індексу відносної податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці, розрахованого виходячи з фактичних надходжень доходів, що беруться до уваги під час визначення обсягу міжбюджетних трансфертів, за звітний період.

Отже, процедура визначення обсягів міжбюджетних трансфертів, що передаються з одного місцевого бюджету до іншого, є дуже складною. Це, відповідно, пояснює і складність міжбюджетних відносин на місцевому рівні. При цьому зазначені відносини не можна розглядати у відриві від державного бюджету, оскільки їм, як правило, передують інші міжбюджетні відносини – «центр-місто». Відповідно до Бюджетного кодексу України, як уже зазначалося, Державний бюджет України необхідно ухвалити до 1 грудня року, що передуює плановому. Прийняття місцевих бюджетів уже залежить від офіційного опублікування держбюджету. Процес ухвалення бюджетів місцевого самоврядування залежить від своєчасності затвердження районного бюджету. Непоодинокими є випадки несвоечасного ухвалення закону, а це вже закономірно тягне за собою і несвоечасне затвердження місцевих бюджетів, тобто порушується весь бюджетний процес, не виконуються належним чином районні та обласні бюджети.

Одним із важливих факторів, що визначають міжбюджетні відносини між органами місцевого самоврядування, є щорічна зміна законами про державний бюджет нормативів закріпленої за місцевими бюджетами частки загальнодержавних податків і зборів. До негатив-

них проявів таких змін потрібно віднести відсутність стабільності у формуванні доходів місцевих бюджетів, а також певне дестимулювання податкових зусиль органів місцевого самоврядування. Хоча за сучасних умов бюджетної і податкової політики держави, коли податковий потенціал того чи іншого регіону може змінюватися, навряд чи можна однозначно стверджувати про потребу у законодавчому закріпленні нормативів розподілу податкових надходжень на тривалий строк, а не змінювати їх щороку. Безумовно, на структуру податкових надходжень впливає не тільки зміна нормативів, а й те, як збираються ці надходження, динаміка податкової бази та об'єктів оподаткування.

Модель міжбюджетних відносин на місцевому рівні, закладена у Бюджетному кодексі України, на думку О. Орлюк, передбачає фіскальне розмежування бюджетів міст республіканського та обласного значення, а також бюджетів районів. Названі бюджети певною мірою зберігають незалежні відносини з державним бюджетом, а обласні – не повинні бути формально пов'язаними з бюджетами міст і районів. До речі, модель подібного типу реалізована в деяких унітарних країнах (наприклад, у Великобританії та Польщі).

Міжбюджетні відносини на місцевому рівні одночасно стосуються як дохідної, так і видаткової частини місцевих бюджетів. Наприклад, для бюджетів – отримувачів дотацій чи субвенцій – ці міжбюджетні трансферти є доходами, а для тих, хто їх надає – видатками. Крім того, бюджетні доходи і видатки є взаємозалежними категоріями, окремі з них ураховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, тобто органи місцевого самоврядування при встановленні розмірів деяких видатків одразу можуть розраховувати на їхнє часткове фінансування за рахунок міжбюджетних трансфертів.

Бюджетний кодекс України розглядає питання розмежування видаткових повноважень і, відповідно, міжбюджетних відносин як наділення відповідною компетенцією тих чи інших місцевих рад, так і щодо фінансування конкретних видів видатків із різних місцевих бюджетів. Отже, проблема розмежування видатків крізь призму міжбюджетних відносин є частиною іншої проблеми, пов'язаної з розмежуванням повноважень та предметів відання між органами місцевого самоврядування. При розмежуванні видів видатків між місцевими бюджетами необхідно брати до уваги такі критерії, як повнота надання послуги та наближення її до безпосереднього споживача. Ці критерії забезпечують раціональний розподіл коштів між бюджетами

та їхнє більш ефективне використання. Відповідно до норми ст. 86 Бюджетного кодексу України розмежування видатків між місцевими бюджетами здійснюється на основі принципу субсидіарності (цей принцип закріплено і у ст. 7).

Виходячи із зазначеного принципу, видатки поділяються на такі групи:

1) видатки на фінансування бюджетних установ і заходів, що забезпечують необхідне першочергове надання соціальних послуг, гарантованих державою, та які розташовані найближче до споживачів (здійснюються з бюджетів сіл, селищ, міст, їх об'єднань);

2) видатки на фінансування бюджетних установ і заходів, які забезпечують надання основних соціальних послуг, гарантованих державою для всіх громадян України (здійснюються з бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим і міст обласного значення, а також районних бюджетів);

3) видатки на фінансування бюджетних установ і заходів, що забезпечують гарантовані державою соціальні послуги для деяких категорій громадян або фінансування програм, потреба в яких існує в усіх регіонах України (здійснюються з бюджету Автономної Республіки Крим і обласних бюджетів).

Із бюджетів міст Києва та Севастополя здійснюються видатки всіх трьох груп. Це пояснюється спеціальним статусом цих міст (хоча щодо Севастополя до цього часу ухвалено окремий закон).

Починаючи з 90-х рр. минулого століття, в Україні намітилася загрозлива тенденція до поширення практики проведення взаємозаліків при фінансуванні видатків місцевих бюджетів і погашенні недоїмки перед ними, незважаючи на ухвалення ряду урядових рішень, спрямованих на їхнє обмеження. Деякі представники певних урядових кіл вважають, що такі взаємозаліки є доцільними, адже саме за їхньою допомогою в умовах кризи платежів вдалося дещо покращити ситуацію в бюджетній сфері. Проте поруч із позитивними проявами бюджетних взаємозаліків є і негативні, пов'язані зі збільшенням цих операцій, а це, відповідно, суперечить основним функціям бюджету і робить непрозорим процес його виконання. Так само, як розмежування видатків, розмежування видаткових повноважень між бюджетами також здійснюється з урахуванням принципу субсидіарності. У свою чергу, чітке розмежування повноважень дозволяє не тільки більш ефективно фінансувати видатки, а й краще контролювати цей процес.

Є чимало функцій, виконання яких (і теоретично відповідальність за які) покладається саме на органи місцевого самоврядування. На думку С. Слухая, якщо відповідальність, наприклад, за функцію охорони здоров'я покладається на місцеві органи влади, то у законодавстві потрібно вирішити ряд питань стосовно її фінансування. По-перше, потрібно визначити, звідки місцеві органи влади отримують кошти на фінансування даної функції – за рахунок власних доходів, розщеплених податків, державних трансфертів. По-друге, необхідно визначити, у якій пропорції ці джерела сполучатимуться, якщо одного з них недостатньо для покриття видатків. По-третє, повинні бути зафіксовані принципи розподілу наданих державою трансфертних коштів.

Однак на законодавчому рівні, зокрема у Бюджетному кодексі України навряд чи можна визначити джерела фінансування тієї чи іншої функції. Якщо, наприклад, записати, що охорона здоров'я фінансується за рахунок податків, то це порушуватиме принцип нецільового призначення податків; якщо джерелом фінансування визначити лише власні доходи, то це буде втручанням у право органів місцевого самоврядування самостійно вирішувати, на що спрямовувати бюджетні кошти (тобто є певне порушення принципу самостійності бюджетної системи, відповідно до якого всі органи влади мають право визначати напрями використання коштів відповідних бюджетів), а фінансування наведеної функції за рахунок винятково державних трансфертів призведе фактично до того, що вона відійде до відання держави.

Отже, залишається відкритою проблема відповідальності органів місцевого самоврядування (а також й інших органів влади) за порушення у сфері розподілу видаткових повноважень. Спеціальна стаття у Бюджетному кодексі України, яка б урегульовувала це питання, відсутня. Щоправда, є ст. 122, однак вона стосується відповідальності органів місцевого самоврядування за порушення бюджетного планування. Необхідно розробити та запровадити на законодавчому рівні дієвий механізм відповідальності органів місцевого самоврядування та місцевих органів державної виконавчої влади за результати реалізації бюджетної політики. У бюджетному законодавстві України (ст. 92 Бюджетного кодексу України) передбачена можливість об'єднання на договірних засадах територіальними громадами сіл, селищ і міст коштів відповідних бюджетів для виконання власних повноважень. Таке об'єднання забезпечує більш ефективне фінансування окремих видатків.

Крім того, міські (міст республіканського Автономної Республіки Крим та міст обласного значення) ради та районні ради можуть передати видатки на виконання всіх або частини власних повноважень Верховній Раді Автономної Республіки Крим чи обласній раді з передачею відповідних коштів до бюджету Автономної Республіки Крим чи до обласного бюджету у вигляді міжбюджетного трансферту. Подібним правом наділені і сільські, селищні та міські (міст районного значення) ради, які також можуть передавати видатки на виконання всіх або частини власних повноважень районній раді чи раді іншої територіальної громади з передачею коштів до відповідного бюджету також у вигляді міжбюджетного трансферту. Така передача видатків є доцільною у тих випадках, коли органи місцевого самоврядування не в змозі ефективно та повністю самостійно надавати певні соціальні послуги населенню відповідної адміністративно-територіальної одиниці. При цьому разом із видатками обов'язково передаються необхідні для їхнього фінансування кошти.

Передача видатків здійснюється за спільним рішенням відповідних рад на договірних засадах. З метою своєчасного планування видатків, їхнього закріплення у бюджетах і планомірного фінансування всі угоди про передачу видатків потрібно укласти до 1 серпня року, що передує плановому. Визначення на законодавчому рівні кінцевого терміну укладання угод забезпечує своєчасне відображення у місцевих бюджетах органів, що передають свої повноваження щодо здійснення видатків і які беруть на себе ці повноваження.

Відповідно до ст. 85 Бюджетного кодексу України держава може передати Раді міністрів Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування право на здійснення видатків тільки за умови відповідної передачі бюджетних ресурсів у вигляді закріплених за відповідними бюджетами загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) або їхньої частки, а також трансфертів із Державного бюджету України. Відповідно до ст. 93 передача прав на здійснення видатків на виконання делегованих державних повноважень до бюджетів сіл, селищ, міст районного значення та їх об'єднань може здійснюватися за рішеннями районної або міської (міст республіканського Автономної Республіки Крим чи міст обласного значення) ради з відповідними коштами у вигляді міжбюджетного трансферту.

Міські (міст республіканського Автономної Республіки Крим і міст обласного значення) ради можуть передати частину видатків

на виконання делегованих державних повноважень районній раді з відповідними коштами районному бюджету у вигляді міжбюджетного трансферту. Районні ради можуть передавати частину видатків на виконання делегованих державних повноважень міській раді (міста республіканського Автономної Республіки Крим і міста обласного значення) з відповідними коштами міському бюджету у вигляді міжбюджетного трансферту. Ця передача здійснюється на підставі спільних рішень відповідних рад і укладення договору. Тобто у такому випадку міжбюджетні відносини передують іншим правовідносинам, а саме цивільним правовідносинам, до яких повинні застосовуватися норми Цивільного кодексу України. Питання укладення договорів між органами місцевого самоврядування, їхнього виконання і відповідальності за невиконання або неналежне виконання недостатньо досліджене в юридичній науці.

Розмір переданих коштів на виконання делегованих державних повноважень повинен бути пропорційний частці користувачів зазначеними послугами в повній вартості цих послуг, розрахованих за фінансовими нормативами бюджетної забезпеченості для органу влади Автономної Республіки Крим чи органу місцевого самоврядування, який передає ці повноваження. Хоча договором може бути передбачений і інший розрахунок розміру коштів, що передаються.

У випадку, коли на території міста (республіканського Автономної Республіки Крим чи міста обласного значення) чи району недостатньо бюджетних установ, які забезпечують надання послуг, визначених п. 2 ч. 1 ст. 86 Бюджетного кодексу України в обсязі, установленому фінансовими нормативами бюджетної забезпеченості, тоді обрахований обсяг видатків на фінансування цих послуг ураховується при визначенні міжбюджетного трансферту бюджету, з якого утримуються бюджетні установи, що надають ці послуги. Ідеться про видатки на фінансування бюджетних установ і заходів, які забезпечують надання основних соціальних послуг, гарантованих державою для всіх громадян України. Сучасний стан багатьох бюджетних установ залишає бажати кращого. Недостатнє їхнє фінансування пов'язане з якістю послуг цих установ. У цьому зв'язку чимало послуг, що традиційно надаються бюджетними установами, можна передати у приватний сектор, при цьому передача виконання бюджетних послуг на рівень приватних підприємств повинна здійснюватися на конкурентних принципах. Спочатку таким підприємствам можна буде створювати

пільгові режими оподаткування, а з бюджету на них вже не потрібно буде виділяти дотації для підтримки їхньої діяльності (оскільки приватні підприємства не повинні фінансуватися за рахунок бюджетних коштів). Деяким бюджетним установам доцільно запровадити перелік платних послуг, наприклад особам, які не є мешканцями тієї громади, на території якої розташована ця установа.

Отже, з метою посилення місцевого самоврядування і, відповідно, міжбюджетних відносин у галузі бюджетних видатків необхідно дотримуватися, як мінімум, таких принципів:

- видаткові повноваження органів місцевого самоврядування повинні бути забезпечені відповідними доходами (від цього залежать фінансові можливості та реальний статус місцевого самоврядування);

- видатки на фінансування різноманітних питань місцевого значення необхідно забезпечувати переважно доходами від місцевих податків і зборів, а також неподаткових доходів, які закріплені за місцевими бюджетами на постійній (або тривалій) основі і надходять саме до цих бюджетів (це забезпечить зацікавленість органів місцевого самоврядування саме у цих надходженнях і дещо послабить залежність від державного бюджету).

Вагомим внеском для системи міжбюджетних відносин, визначених новою редакцією Бюджетного кодексу України, стало запровадження програмно-цільового методу використання бюджетних ресурсів для бюджетів усіх рівнів. Його зміст полягає в тому, що розпорядники бюджетних коштів отримують кошти не просто для фінансування своєї діяльності, а на досягнення конкретних цілей, передбачених відповідною програмою. На всіх стадіях бюджетного процесу його учасники повинні оцінювати ефективність виконання бюджетних програм. Отже, основним елементом вказаного вище методу постає бюджетна програма, яка визначається як сукупність заходів, спрямованих на досягнення мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього завдань.

Позитивними змінами для оптимізації міжбюджетних відносин, закладеними в Бюджетному кодексі України, є зміцнення фінансової основи місцевих бюджетів. Так, ст. 64 Бюджетного кодексу України передбачено віднесення деяких доходів державного бюджету до місцевих бюджетів, зокрема: 50% плати за користування надрами загальнодержавного значення, 50% збору за спеціальне використан-

ня водних ресурсів загальнодержавного значення, плати за ліцензії та сертифікати, державну реєстрацію, 50% збору за спеціальне використання лісових ресурсів державного значення.

Статтею 69 Бюджетного кодексу розширено джерела формування доходів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, шляхом зарахування в повному обсязі плати за землю, єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва (до бюджету розвитку), плати за торговий патент на здійснення деяких видів підприємницької діяльності (за винятком плати за придбання торгових патентів пунктами продажу нафтопродуктів автозаправними станціями, заправними пунктами), що справляється виконавчими органами відповідних місцевих рад; фіксованого податку на доходи фізичних осіб від підприємницької діяльності, надходжень від адміністративних штрафів, а також податку на нерухоме майно (нерухомість), відмінне від земельної ділянки, з віднесенням його до місцевих податків і зборів.

Статтею 108 Бюджетного кодексу встановлено для стимулювання місцевих органів влади до нарощування доходів бюджету перераховувати до загального фонду місцевих бюджетів 50% надходжень податку на прибуток підприємств та акцизного збору понад річні розрахункові обсяги, визначені в законі про Державний бюджет України за загальним фондом у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Статтею 69 Бюджетного кодексу збільшено з 20 до 50% норматив зарахування до спеціального фонду бюджетів місцевого самоврядування (до сільських, селищних, міських бюджетів) збору за забруднення навколишнього природного середовища і грошових стягнень за шкоду, заподіяну порушенням законодавства про охорону навколишнього природного середовища внаслідок господарської та іншої діяльності.

У ст.ст. 88–90 розширено перелік видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, за рахунок видатків на фінансування позашкільної освіти, центрів соціальної реабілітації дітей-інвалідів і центрів професійної реабілітації інвалідів, центрів соціально-психологічної реабілітації дітей, соціальні гуртожитки для дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування, закладів та установ комунальної власності, яким надано статус національного, виплату грошової компенсації фізичним особам, які надають соціальні послуги, утримання позашкільної освіти (заходи районного значення з позашкільної роботи з дітьми).

У ст. 94 Бюджетного кодексу України вміщено важливе нововведення щодо фінансових нормативів бюджетного забезпечення, які розраховуватимуться на підставі державних соціальних стандартів і нормативів. Загальний обсяг фінансових ресурсів за кожним видом видатків, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, необхідно розраховувати на підставі таких стандартів і нормативів. Так, встановлюється чітка прив'язка соціальних пріоритетів розвитку до обсягу видатків місцевих бюджетів, завдяки чому можна досягнути соціальних цілей, адресності соціальних виплат, підвищити ефективність використання коштів.

Оновлена модель міжбюджетних відносин потребує подальшого реформування з метою посилення самостійності місцевих бюджетів, удосконалення міжбюджетних відносин і стабілізації місцевих бюджетів. Зокрема, формула визначення обсягу трансфертів потребує більшого врахування регіональних особливостей, таких як: щільність проживання, віддаленість від осередків надання послуг, реальна кількість споживачів послуг та ін. Зміни до системи міжбюджетних відносин, внесені новою редакцією Бюджетного кодексу України, свідчать про оптимізацію бюджетної системи на місцевому рівні, очікуване збільшення обсягів надходжень, підвищення ефективності мобілізації та витрачання коштів, про створення умов місцевій владі для формування стратегічних планів розвитку. Незважаючи на позитивні зміни, внесені Бюджетним кодексом України, що дозволяють зміцнити систему місцевих бюджетів та оптимізувати міжбюджетні відносини, на сьогодні існує ряд проблем, які необхідно вирішити. Отже, нова редакція Бюджетного кодексу не стала очікуваною реформою бюджетної системи, але створила правові передумови для проведення реформ у бюджетній сфері з метою вдосконалення бюджетної системи України.

До ухвалення Податкового кодексу України практика вітчизняного місцевого оподаткування мала ряд суттєвих недоліків, серед яких основними були: наявність місцевих податків і зборів, витрати на адміністрування яких значно перевищували надходження; відсутність правових механізмів у органів місцевого самоврядування щодо запровадження на своїй території податків і зборів для виконання своїх зобов'язань; незацікавленість місцевих органів влади в нарощуванні власної податкової бази; низька фіскальна ефективність даних платежів; відсутність у структурі місцевих податків і зборів вагомих джерел надходжень.

Зазначені вище недоліки частково були усунені після ухвалення Податкового кодексу України. Насамперед необхідно зазначити, що цим нормативно-правовим актом значно зменшено кількість місцевих податків і зборів із одночасним упровадженням альтернативних платежів, необхідних для фінансового забезпечення розвитку регіонів. Відповідно до ст. 10 Податкового кодексу України до місцевих податків віднесено податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та єдиний податок. До місцевих зборів належать: збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; збір за місця паркування транспортних засобів; туристичний збір.

Загалом у Податковому кодексі України функціональні механізми місцевого оподаткування зазнали кардинальних змін. Так, важливе значення для розбудови інституту місцевого оподаткування матиме введення в дію у 2012 році податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, який успішно функціонує в зарубіжних країнах світу, посідаючи значне місце в доходах місцевих бюджетів. Механізм стягнення податку на нерухоме майно побудований так, щоб сприяти детінізації майнових відносин, розвитку інституту приватної власності, зменшенню неконтрольованого зростання цін на житло.

У загальносвітовій практиці оподаткування почали широко застосовувати плату за паркування транспортних засобів. Удосконалення механізму її справляння в Податковому кодексі України сприятиме покращанню фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування. З метою розвитку інфраструктури туризму в територіальних громадах до структури місцевих податків і зборів включено туристичний збір, який є аналогом курортного.

Значну увагу в основному податковому нормативно-правовому акті приділено вдосконаленню адміністрування місцевих податків і зборів, зокрема розширенню повноважень органів місцевої влади, а саме:

- міські, сільські, селищні ради в межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків і зборів;
- граничні ставки по місцевих податках і зборах встановлено відповідно до Податкового кодексу від 02.12.2010 р. № 2755-VI;
- місцеві органи влади, відповідно до переліку місцевих податків і зборів, самостійно приймають рішення про доцільність упровадження окремих податків і зборів;
- сільські, селищні, міські ради не мають права встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків і зборів для окремих

юридичних та фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків і зборів;

– у разі, якщо сільська, селищна, міська рада не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, що є обов'язковим для виконання згідно з положеннями Податкового кодексу України, такі податки та збори справляються із застосуванням мінімальної ставки місцевих податків і зборів;

– центральний орган Державної податкової служби України затверджує форми податкових декларацій (розрахунків) з місцевих податків і зборів, а у разі потреби надає методичні рекомендації щодо їх заповнення.

Необхідно зазначити, що у липні 2011 року Верховною Радою України було ухвалено Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України» № 3609-VI, відповідно до якого зазнали деяких уточнень окремі положення ст.ст. 263, 266, 267, 267. Вони стосуються справляння туристичного збору (уточнено перелік осіб, які прибули на лікування, оздоровлення та реабілітацію, розширено перелік лікувально-оздоровчих закладів тощо), а також збору за місця для паркування транспортних засобів (ставки збору за місця для паркування транспортних засобів).

Отже, реформа місцевих податків і зборів, що була встановлена в Податковому кодексі України та інших нормативно-правових актах, сприяла гармонізації інтересів державних і місцевих органів влади та фінансовому забезпеченню територіальних громад власними ресурсами для виконання своїх зобов'язань.

РОЗДІЛ 3

ПУБЛІЧНІ ГРОШОВІ ФОНДИ

ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО

САМОВРЯДУВАННЯ

ЯК МАТЕРІАЛЬНА ОСНОВА

ЇХ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. ПУБЛІЧНІ ГРОШОВІ ФОНДИ

ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ:

ПОНЯТТЯ ТА ОЗНАКИ

Процес функціонування грошових фондів регулюється численними нормативно-правовими актами. У ст. 2 Бюджетного кодексу України при визначенні поняття «бюджет», «місцеві бюджети» не наголошується, що це відповідний грошовий фонд, у ст. 13 цього Кодексу зазначається, що бюджет будь-якого рівня складається із загального фонду та спеціального фондів.

Стаття 8 Закону України «Про Фонд гарантування вкладів фізичних осіб» містить визначення, що цей фонд є державною спеціалізованою установою, яка виконує функції державного управління у сфері гарантування вкладів фізичних осіб; є юридичною особою, має відокремлене майно, яке є об'єктом права державної власності і перебуває у його повному господарському віданні; є економічно самостійною установою, яка не ставить за мету одержання прибутку, має самостійний баланс, поточний та інші в Національному банку України.

Законом України «Про формування Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення» у ст. 1 зазначається, що Фонд утворюється у складі Державного бюджету України за рахунок збору до цього Фонду (далі – збір). У ст. 5 цього Закону встановлено, що збір зараховується

до складу доходів Державного бюджету України на спеціальний рахунок, що утворює Фонд. Розпорядником цих коштів є Міністерство України з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи. Кошти Фонду витрачаються виключно на фінансування заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення. Заходи, що фінансуються із Фонду, затверджуються Законом України про Державний бюджет України на кожний поточний рік. Забороняється використання цих коштів не за цільовим призначенням, у тому числі на кредитні, депозитні операції, надання позичок та на інші заходи, що не передбачені Законом України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи». У ст. 8 Закону України «Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)» визначено, що «корпоративний інвестиційний фонд створюється відповідно до законодавства з питань діяльності акціонерних товариств з урахуванням особливостей, встановлених цим Законом. Фонд не може бути заснований юридичними особами, у статутному капіталі (фонді) яких частка держави або органів місцевого самоврядування перевищує 25%».

У ст. 60 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» територіальним громадам надається право на доходи місцевих бюджетів. Статтею 61 Бюджетного кодексу України гарантовано власні та закріплені законом загальнодержавні доходи, а також право самостійно визначати напрями використання коштів місцевих бюджетів. У п. 5 цієї статті встановлено заборону на втручання державних органів у процес складання, затвердження і виконання місцевих бюджетів.

У ст. 2 Закону України «Про джерела фінансування дорожнього господарства України» визначено, що витрати, пов'язані з будівництвом, реконструкцією, ремонтом і утриманням автомобільних доріг, здійснюються за рахунок бюджетних та інших коштів для реалізації програм розвитку дорожнього господарства України з метою підвищення соціального рівня життя населення, особливо в сільській місцевості. Ці кошти акумулюються та обліковуються на окремих рахунках відповідного рівня бюджетів та становлять відповідні дорожні фонди, що формуються за рахунок встановлених законами України податків і зборів, а також інших надходжень, визначених цим Законом. Указані кошти не підлягають вилученню або витрачанням на цілі, не пов'язані з потребами дорожнього господарства. Управління цими коштами здійсню-

ється Міністерством транспорту України в порядку, встановленому для управління коштами Державного бюджету України.

Отже, наведені приклади нормативно-правових актів, які регулюють функціонування різних фондів, дають можливість узагальнити і визначити особливі ознаки грошових фондів. На нашу думку, до таких ознак можна віднести:

- 1) закріплення правового статусу фонду в нормативно-правових актах імперативного характеру;
- 2) наявність окремого спеціалізованого рахунку у відповідній фінансово-кредитній установі;
- 3) визначення мети створення фонду;
- 4) окреслення його дохідних джерел;
- 5) визначення порядку використання коштів фонду на суворо визначені цілі;
- 6) встановлення порядку управління коштами фонду та порядку здійснення фінансового контролю за їх функціонуванням.

Щодо визначеної нами шостої ознаки, яка виражає відповідну функцію держави у сфері фінансових відносин, то вважаємо за необхідне зупинитися на ній більш детально, оскільки донедавна предмет фінансового права охоплював суспільні відносини, які виникали внаслідок виконання державою своїх функцій, а саме: формування, розподілу, використання і контролю за публічними фондами. Функція «управління» була властива тільки адміністративним відносинам. І саме цей факт до сьогодні викликає серед науковців дискусію щодо віднесення відносин з управління фондами до адміністративного права. Але, виходячи з теорії адміністративного права, «адміністративно-правові відносини – це суспільні відносини у сфері державного управління, учасники яких виступають носіями прав і обов'язків, урегульованих нормами адміністративного права». Складовими адміністративно-правових відносин є суб'єкти, об'єкти та юридичні факти. Виходячи з положень чинного законодавства України, до суб'єктів адміністративно-правових відносин можна віднести: державні органи та їх структурні підрозділи, посадових осіб цих органів; власників, об'єднання громадян, кооперативи, органи самоврядування, самодіяльні організації; громадян України, іноземних громадян, осіб без громадянства.

Передумовою вступу названих суб'єктів у конкретні адміністративно-правові відносини є наявність у них правоздатності та дієздатності.

Адміністративно-правові відносини характеризуються всіма ознаками правових відносин, але, крім того, мають деякі особливості, які полягають у тому, що: 1) ці відносини формуються у сфері управління, тобто в повсякденній практичній реалізації завдань і функцій держави; 2) в усіх відносинах однією зі сторін обов'язково є орган виконавчої влади; 3) характеризуються особливим зв'язком між їх учасниками, один із яких за даних обставин має право вимагати від іншого такої поведінки, яку передбачено адміністративно-правовою нормою; 4) орган управління зобов'язаний реалізувати свої матеріально-правові та процесуальні права; 5) можуть виникнути за ініціативою будь-якого суб'єкта адміністративного права, згода іншої сторони не є обов'язковою умовою для їх виникнення; 6) порушення однією зі сторін своїх обов'язків зумовлює її відповідальність не перед іншою стороною, а перед державою в особі її компетентних органів; 7) виникають між органами виконавчої влади та іншими суб'єктами адміністративного права, можуть виникати за методом влади та підпорядкування, а можуть реалізовуватися і на засадах рівності сторін. Тут має місце подвійний зв'язок: правомочність – обов'язок – правомочність; 8) санкції є заходами адміністративного примусу, адміністративної та дисциплінарної відповідальності.

У цілому адміністративно-правовим відносинам притаманні дві найважливіші ознаки: з одного боку – це форми соціальних відносин, оскільки в них обов'язково беруть участь люди чи їх об'єднання, а з іншого – це форми організаційних відносин, у процесі реалізації яких розв'язуються завдання управлінської діяльності¹²⁴. А отже, відносини щодо управління публічними фондами є не адміністративними, а фінансовими. На це звертала увагу і доктор юридичних наук А. Нечай у своїй монографії щодо публічних накопичувальних фондів¹²⁵, оскільки у процесі формування фонду відбувається накопичення певної сукупності грошової маси, яку не тільки треба розподілити і використати, а й ще й управляти нею – забезпечити ефективну організацію інвестування тимчасово вільних коштів для їх примноження та отримання пасивного прибутку (інвестиційного доходу), який потім можна розподілити та використати суб'єктами-бенефіціарами.

¹²⁴ Битяк Ю. П. Адміністративне право України: [підручник] / Битяк Ю. П. – К.: Юрінком Інтер, 2005. – 285 с.

¹²⁵ Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: [монографія] / Нечай А. А. – Чернівці: Рута, 2004. – 264 с.

У зв'язку з цим можна констатувати те, що з появою публічних накопичувальних фондів з'являється потреба у правовому регулюванні довгострокового управління коштами таких фондів, але функція управління належить не тільки накопичувальним публічним фондам, а й місцевому бюджету та публічним фондам підприємств, установ і організацій. Про це свідчила Постанова Кабінету Міністрів України від 21.12.2005 р. № 1232 «Про Державне казначейство», якою було затверджено Положення про Державне казначейство (на сьогодні втратила чинність), де у п. 2 ч. 5 зазначалося, що казначейство має право розміщувати в банках тимчасово вільні кошти, які ним обліковуються.

Отже, можна зробити висновок, що мова в цих нормативно-правових актах іде саме про функцію управління, а не про розподіл і використання, у цьому зв'язку ми поділяємо думку А. Нечай про необхідність у перегляді та уточненні предмета фінансового права, оскільки з'являються нові види фондів і види відносин (як «управління») щодо таких фондів, і це вимагає відповідного теоретичного визначення та правового врегулювання.

Таким чином, спробуємо дати власне визначення категорії «грошовий фонд». Ми вважаємо, що це сукупність чітко визначених видів грошових ресурсів, джерел їх надходження, які акумулюються відповідно до мети створення фонду на спеціалізованому рахунку у відповідній фінансово-кредитній установі, щодо яких у нормативно-правових актах встановлений чіткий порядок формування, розподілу, використання, управління і контролю.

Виходячи з окреслених ознак публічності, можна дати визначення поняттю «публічні грошові фонди». Отже, це фонди грошових ресурсів, що створюються з метою забезпечення публічних потреб населення, кошти яких акумулюються на спеціалізованому рахунку у відповідній фінансово-кредитній установі, які функціонують на засадах відкритості і прозорості та щодо яких у нормативно-правових актах імперативного характеру визначений чіткий порядок формування, розподілу, використання, управління і контролю.

У процесі проведення наукового дослідження ми дійшли висновку, що будь-які грошові фонди, створені органом місцевого самоврядування в межах їх повноважень, є публічними. Отже, публічні грошові фонди органів місцевого самоврядування – це фонди, що створюються органами місцевого самоврядування в межах їх повно-

важень з метою забезпечення публічних потреб населення відповідної адміністративно-територіальної одиниці, кошти яких акумулюються на спеціалізованих рахунках у відповідній фінансово-кредитній установі, які функціонують на засадах відкритості і прозорості та щодо яких у нормативно-правових актах імперативного характеру визначений чіткий порядок формування, розподілу, використання, управління і контролю.

Ознаки, які характеризують публічні грошові фонди органів місцевого самоврядування:

1) закріплення правового статусу публічних фондів та визначення порядку їх формування, розподілу, управління та використання у нормативно-правових актах імперативного характеру;

2) створення публічного фонду органами місцевого самоврядування;

3) орган управління коштами фонду – територіальна громада в особі органу місцевого самоврядування;

4) наявність окремого спеціалізованого рахунку у відповідній фінансово-кредитній установі;

5) створення фонду з метою забезпечення публічних потреб населення відповідної території;

6) встановлення чіткого порядку використання коштів публічного фонду на суворо визначені цілі в межах повноважень органів місцевого самоврядування;

7) забезпечення відкритості та прозорості на всіх етапах функціонування фонду (формування, розподілу, використання, управління і контролю).

3.2. ВИДИ ПУБЛІЧНИХ ФОНДІВ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

Відповідно до визначених нами ознак публічних грошових фондів з'ясуємо, які фонди на сьогодні функціонують і є власністю органів місцевого самоврядування. У ст. 142 Конституції України встановлено, що «матеріальною і фінансовою основою місцевого самоврядування є рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів,

інші кошти, земля, природні ресурси, що є у власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах, а також об'єкти їхньої спільної власності, що перебувають в управлінні районних і обласних рад». Виходячи з цієї статті Конституції, робимо висновок, що у власності органів місцевого самоврядування перебуває відповідне майно, доходи місцевого бюджету та інші кошти. Розглянемо, що розуміється у чинному законодавстві під поняттям «місцеві бюджети».

Аналізуючи статті Бюджетного кодексу України та Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», приходимо до висновку, що між цими нормативно-правовими актами на сьогодні, навіть після прийняття нової редакції Бюджетного кодексу України від 07.08.2010 р., є суттєві розбіжності щодо визначення понять, які, на наш погляд, мають звужене тлумачення.

Так, у ст. 2 Бюджетного кодексу України наведено визначення понять «місцеві бюджети» та «бюджети місцевого самоврядування». Місцеві бюджети – бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування; бюджети місцевого самоврядування – бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів у містах), тобто, виходячи з цих визначень, – це не тотожні поняття, хоча далі у тексті Кодексу вони використовуються як синоніми, і у ст. 1 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» поняття «бюджет місцевого самоврядування» і «місцевий бюджет» використовуються як тотожні: бюджет місцевого самоврядування (місцевий бюджет) – план утворення і використання фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення функцій та повноважень місцевого самоврядування¹²⁶.

Про те, що місцеві бюджети є фондами, не зазначено ні в одній статті. Для усунення наявної колізії та звуженого розуміння, пропонуємо внести відповідні зміни до ст.ст. 2, 5 Бюджетного кодексу України, виклавши її у редакції: «Місцевий бюджет – це план формування та використання фінансових ресурсів публічного грошового фонду на виконання завдань і функцій, які здійснюються органами місцевого самоврядування з метою задоволення публічних потреб населення відповідної адміністративно-територіальної одиниці. Формування, розподіл, затвердження, використання, управління та контроль такого фонду здійснюються з суворим дотриманням бюджетних принципів

¹²⁶ Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України: від 21.05.1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

відповідно до нормативно-правових актів імперативного характеру, інформація щодо яких є відкритою».

Місцеві бюджети – це бюджети Автономної Республіки Крим, областей, районів, міст, сіл, селищ, районів у містах, які затверджуються шляхом прийняття на основі Бюджетного кодексу України та закону про Державний бюджет України відповідною радою нормативно-правового акта у формі рішення.

Крім того, на наш погляд, необхідно доповнити ст. 2 Бюджетного кодексу України пунктами, у яких визначити обласні, районні бюджети і бюджети Автономної Республіки Крим, узгодивши ці визначення з Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні». Пропонуємо викласти їх у такій редакції: «Бюджет області – це план формування та використання фінансових ресурсів публічного грошового фонду на виконання завдань і функцій органів місцевого самоврядування відповідної області з метою задоволення спільних публічних потреб територіальних громад, що входять до складу відповідної області, виконання місцевих програм області, здійснення бюджетного вирівнювання шляхом видання обласною радою відповідного нормативно-правового акта у формі рішення. Формування, розподіл, затвердження, використання, управління та контроль щодо такого фонду здійснюються з суворим дотриманням бюджетних принципів та відповідно до нормативно-правових актів імперативного характеру; інформація щодо всіх етапів функціонування такого фонду є відкритою.

Бюджет району – це план формування та використання фінансових ресурсів публічного грошового фонду на виконання завдань і функцій органів місцевого самоврядування відповідного району з метою задоволення спільних публічних потреб територіальних громад сіл, селищ, міст районного значення, виконання районних місцевих програм, здійснення бюджетного вирівнювання, шляхом видання районною радою відповідного нормативно-правового акта у формі рішення. Формування, розподіл, затвердження використання, управління та контроль щодо такого фонду здійснюються з суворим дотриманням бюджетних принципів та відповідно до нормативно-правових актів імперативного характеру; інформація щодо всіх етапів функціонування такого фонду є відкритою».

Невідповідність між законодавчими актами зустрічається і у пп. 18, 19 ст. 1 та ст. 64 Закону України «Про місцеве самовряду-

вання в Україні», законодавець визначає поняття «поточний бюджет» та «бюджет розвитку», хоча ст. 2 Бюджетного кодексу України (визначення основних термінів) і ст. 13 Бюджетного кодексу України (складові бюджету) не містять визначення цих понять.

На наш погляд, цю термінологічну неузгодженість і невизначеність треба виправляти шляхом внесення відповідних змін як до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», так і до Бюджетного кодексу України.

Крім того, пропонуємо: 1) змінити назву «бюджет розвитку» на «фонд розвитку місцевих бюджетів». Така зміна необхідна для дотримання єдиної термінології та тому, що він утворюється як певна частина спеціального фонду бюджету, а не як окрема ланка бюджетної системи; 2) внести зміни до ст. 2 Бюджетного кодексу України шляхом визначення у відповідному пункті цього поняття. Отже, Фонд розвитку місцевих бюджетів є публічним цільовим грошовим фондом, що входить до складу спеціального фонду місцевого бюджету та створюється з метою забезпечення реалізації програм соціально-економічного розвитку відповідної адміністративно-територіальної одиниці, пов'язаних із здійсненням інвестиційної та інноваційної діяльності, а також для фінансування субвенцій та інших видатків, з метою розширеного відтворення. Порядок формування, розподілу, затвердження, управління, використання та контролю визначається нормативно-правовими актами органів місцевого самоврядування імперативного характеру», необхідно внести відповідні зміни до ст. 1 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні». Щодо поняття «поточний бюджет», то, на наш погляд, потрібно від нього відмовитися, оскільки згідно з нормами чинного законодавства, які ми аналізуємо, воно є синонімом поняття «загальний фонд бюджету». Крім того, його визначення також відсутнє в Бюджетному кодексі України. Відповідно до цього пропонуємо вилучити його зі ст. 1 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні».

Аналізуючи законодавство, знаходимо ще один вид фондів органів місцевого самоврядування, право на утворення якого передбачено у п. 6 ст. 66 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», це спеціальний фонд місцевого бюджету, але визначення такого виду фонду цей Закон не містить. До того ж воно відсутнє і в Бюджетному кодексі України, і тільки у ч. 3. ст. 13 Кодексу визначені складові цього фонду та порядок його формування і використання. Саме тому

пропонуємо доповнити ст. 2 Бюджетного кодексу України пунктом 37 та дати визначення поняттю «спеціальний фонд місцевого бюджету» у такій редакції: «Спеціальний фонд місцевого бюджету – це публічний централізований бюджетний грошовий фонд, що має спеціальний статус, який у своїй структурі об'єднує публічні централізовані та децентралізовані цільові грошові фонди, що утворюються з метою фінансування конкретних важливих публічних потреб, актуальних саме для конкретної адміністративно-територіальної одиниці. Функціонування кожного окремого фонду, що входить до його структури, здійснюється за рішенням ради органів місцевого самоврядування та відповідно до Бюджетного кодексу України, закону про Державний бюджет України на відповідний рік і є об'єктом публічного фінансового контролю». Для узгодження нормативних актів пропонуємо цим поняттям доповнити і ст. 1 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні».

Частина 1 ст. 68 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» вказує на право створення у складі спеціального фонду місцевого бюджету ще й цільових фондів. Бюджетний кодекс України, навіть його нова редакція, не містить визначення поняття «цільові грошові фонди». У ст. 13, де встановлено склад спеціального фонду, не передбачає право на створення цільових фондів у межах спеціального фонду. У зв'язку з цим для узгодження існуючих прогалин та колізій законодавства пропонуємо внести зміни до відповідних нормативно-правових актів. Статтю 2 Бюджетного кодексу України пропонуємо доповнити новим пунктом 43 у такій редакції: «Публічні цільові централізовані бюджетні фонди органів місцевого самоврядування – це публічні грошові фонди, що входять до складу спеціального фонду місцевого бюджету, утворюються з метою задоволення конкретних публічних потреб населення адміністративно-територіальної одиниці. Порядок формування, розподілу, затвердження, управління та використання таких фондів визначається положенням про ці фонди, що затверджується відповідною місцевою радою; положення та звіт про функціонування цих фондів підлягають обов'язковому оприлюдненню і є об'єктом громадського контролю».

Виходячи із запропонованих змін до Бюджетного кодексу України стосовно визначення понять «місцевий бюджет», «бюджет району», «бюджет області», «публічні цільові централізовані бюджетні фонди органів місцевого самоврядування», «спеціальний фонд місцевого

бюджету», для забезпечення уніфікації законодавства пропонуємо внести відповідні зміни до ст. 1 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні».

Ураховуючи наведені пропозиції, п. 19 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України пропонуємо викласти у такій редакції: «Складові місцевих бюджетів: місцевий бюджет складається із загального фонду, спеціального фонду та резервного фонду, які формуються відповідно до ст. 13 Бюджетного кодексу України».

Продовжуючи виявляти публічні грошові фонди місцевого самоврядування, знаходимо передбачене у п. 2 ч. 2 ст. 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» право органів місцевого самоврядування «встановлювати нормативи централізації коштів від земельного податку на спеціальних бюджетних рахунках районів міста». Виходячи з норми цієї статті, залишається невизначеним, що законодавець мав на увазі: створення окремого публічного цільового земельного грошового фонду, тоді у цьому випадку необхідно врегулювати порядок формування такого фонду. Але відповідно до Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI плата за землю сплачується у формі податку, який обов'язково має зараховуватися до місцевого бюджету, але до якого фонду не зазначено. У ст. 69 Бюджетного кодексу України передбачається що плата за землю зараховується до загального фонду бюджету і не береться до уваги при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, а не до спеціального фонду. Отже, існує колізія норм двох нормативно-правових актів, яка має бути усунена.

Пункт 7 ст. 38 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» встановлює право органів місцевого самоврядування створювати «резервний фонд для ліквідації надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру». Але таке формування правової норми не містить пояснення, чи є цей фонд частиною спеціального фонду, чи має утворюватися як позабюджетний фонд. Отже, ця стаття теж потребує уточнення.

На основі викладеного можна зробити висновок про відсутність у законодавстві України системного підходу при визначенні тих чи інших публічних грошових фондів, а також відсутність єдиних вимог та принципів, яких має дотримуватися законодавець, встановлюючи нові види публічних фондів.

Аналіз законодавства, що встановлює фінансову та матеріальну основу органів місцевого самоврядування, виявляє ще одну сутте-

ву колізію: ч. 1 ст. 60 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» закріплено, що матеріальною і фінансовою основою місцевого самоврядування є не тільки право комунальної власності на рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти, земля, природні ресурси, підприємства, установи та організації, у тому числі банки, страхові товариства, а також пенсійні фонди, частки в майні підприємств, житловий фонд, нежитлові приміщення, заклади культури, освіти, спорту, охорони здоров'я, науки, соціального обслуговування та інше майно і майнові права, рухомі та нерухомі об'єкти, визначені відповідно до закону як об'єкти права комунальної власності, а також кошти, отримані від їх відчуження. Зазначений перелік, з одного боку, містить тавтології одного поняття «право комунальної власності на рухоме і нерухоме майно», включає у себе перелік різновидів нерухомого майна, наведений далі у статті як «житловий фонд та інше майно, як об'єкти комунальної власності», а з іншого – містить категорії, які не є об'єктами комунальної власності, наприклад «пенсійні фонди». Так, органи місцевого самоврядування не є власниками територіальних відділень Пенсійного фонду, оскільки останні створюються відповідно до п. 7 Указу Президента України «Про Положення про Пенсійний фонд України» від 06.04.2011 р. № 384/2011. Згідно з пп. 5, 6. п. 11 цього Положення головні управління Фонду в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, управлінні в районах, містах і районах у містах затверджує правління Пенсійного фонду України, а не органи місцевого самоврядування, як і порядок формування, розподілу, управління та використання, а отже, відділення пенсійних фондів не є публічними фондами органів місцевого самоврядування і підлягають вилученню зі ст. 60 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні».

У фінансовій науковій та навчальній літературі зустрічаємо поняття «позабюджетні фонди органів місцевого самоврядування». Сьогодні Бюджетний кодекс України прямо забороняє їх створення, тому необхідно з'ясувати природу цих фондів, причини такої заборони та чи дійсно вони на сьогодні не функціонують. Для цього звернемося до історії їх виникнення. Поява їх у сучасній Україні пов'язана з проголошенням незалежності України. Органи державної виконавчої влади та місцеві органи почали відшукувати можливості одержувати кошти не тільки з бюджету, оскільки обмежені бюджетні асигнування не дозволяли фінансувати всі потреби місцевого самоврядування.

Інститут позабюджетних, валютних та інших цільових фондів в Україні запроваджено тільки в кінці 1990 року, після прийняття законодавства про місцеве самоврядування та Закону «Про бюджетну систему Української РСР». Так, ст. 15 Закону «Про місцеві Ради народних депутатів Української РСР та місцеве самоврядування» визначала «можливість і джерела формування місцевими радами єдиного позабюджетного фонду, а саме: додаткові доходи і заощаджені кошти, одержані за рахунок організованих місцевими радами заходів із розв'язання економічних та соціальних проблем; добровільні внески і пожертвування громадян, підприємств, установ, об'єднань; доходи від місцевих позик, грошово-речових лотерей, аукціонів, штрафи за необґрунтований прибуток, від продажу майна ліквідованих, безгосподарних комунальних підприємств і конфіскованого майна; орендна плата за землю, екологічний податок, штрафи за забруднення навколишнього природного середовища, порушення правил санітарних норм; штрафи за адміністративні правопорушення, доходи від продажу квартир населенню; виявлені податковими перевічками приховані або занижені доходи організацій, підприємств. Крім того, у 1990 році ст. 16 Закону «Про бюджетну систему Української РСР» було визначено право рад усіх рівнів утворювати і використовувати позабюджетні фонди, затверджувати статут (положення) фонду, яким визначалася б сфера його дії, мета, завдання, структура. Окремі уточнення щодо статусу та джерел формування позабюджетних фондів було внесено Законом України «Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування». Цим Законом було скасовано поняття «єдиний позабюджетний фонд» і надано право радам формувати позабюджетні та цільові фонди. Були окреслені нові джерела формування, інші джерела були скасовані, серед них: екологічний податок, укрите або занижені доходи, що були виявлені внаслідок перевірок податковими органами, доходи від продажу квартир громадянам, крім комунальної власності. У 1993 році плата за землю теж перестала бути джерелом доходу позабюджетних фондів місцевих рад, позабюджетні цільові фонди почали створюватися радами різних рівнів. Особливо багато їх було створено на місцях за ініціативою місцевих органів виконавчої влади. Таким чином, до 1995 року ці фонди були джерелом позабюджетних коштів органів місцевого самоврядування, які не надходили від центральної влади – державного бюджету. У середині 1996 року в Україні діяло понад 140 позабюджетних фондів,

започаткованих центральною владою та від 100 до 300 фондів в областях, створених за ініціативою виконавчих органів місцевої влади. Оскільки згодом за рішеннями рад до позабюджетних фондів почали надходити як неподаткові, так і податкові платежі, а також платежі від операцій з капіталом, тобто деякі доходи, які мали б наповнювати місцеві бюджети, стали спрямовуватися до позабюджетних фондів. Таке зловживання правами органів місцевого самоврядування змусило уряд України переглянути чинне законодавство. Так, постановою Кабінету Міністрів України від 23.09.1996 р. міністерствам було доручено ліквідувати всі цільові позабюджетні фонди, діяльність яких не передбачена законами. За даними Міністерства статистики України, загальна сума коштів, що містилася на рахунках позабюджетних фондів, станом на 01.07.1996 р. становила 8375,6 млрд крб¹²⁷. У цей самий час держава заборгувала виплату заробітної плати працівникам бюджетної сфери за 3 роки. У цьому зв'язку було прийнято рішення направити вилучені з позабюджетних фондів кошти на погашення бюджетної заборгованості із заробітної плати та соціальних виплат, включити позабюджетні фонди до складу бюджетів і враховувати при визначенні дохідної та видаткової бази адміністративно-територіальних одиниць.

Таким чином, органи місцевого самоврядування на деякий час втратили самостійність та додаткове джерело доходів. Але в 1997 році Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» відновлено статус позабюджетних фондів. Статтею 65 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» визначено право місцевих органів влади утворювати такі фонди, а також встановлено, що їх кошти, які перебувають на спеціальних рахунках в установах банків, не підлягають вилученню та формуються і використовуються відповідно до порядків, встановлених положенням про ці фонди і затверджені відповідними радами. При цьому була допущена серйозна помилка: не було враховано недоліків попереднього правового регулювання функціонування позабюджетних фондів, не було розроблено єдиних принципів формування, використання, управління коштами таких фондів, а також не було чітко визначено статусу цих фондів, їх порядку реєстрації, класифікації, можливих джерел наповнення, для кожного їх виду не було встановлено порядку звітності та дієвої

¹²⁷ Фінансове право: [підручник] / [Алісов С. О., Воронова Л. К., Калькаленко С. Т. та ін.]; керівник авт. колективу і від. ред. Л. К. Воронова. – Х.: Консум, 1998. – 496 с.

системи державного і громадського контролю за рухом грошових ресурсів цих фондів.

У результаті цього виникли численні порушення з боку місцевих органів щодо утворення та використання коштів позабюджетних фондів, тому у 2001 році, з ухваленням Бюджетного кодексу України, знову було заборонено створення позабюджетних фондів органам місцевого самоврядування (ч. 8 ст. 13 Бюджетного кодексу України). Але, ввівши заборону на створення нових позабюджетних фондів, Бюджетним кодексом України не було врегульовано питання функціонування (чи ліквідації) тих фондів, які були створені, порядок ліквідації та переведення коштів цих фондів до складу бюджетів, отже, у законодавстві виникла колізія. Не вирішив це питання і новий Закон України «Про внесення змін до Закону України “Про місцеве самоврядування” від 06.09.2005 р.», як і Бюджетний кодекс України, він встановив заборону на створення нових позабюджетних цільових (зокрема валютних) фондів, позбавив права органи місцевого самоврядування створювати позабюджетні цільові фонди, а також позбавив права сільського, селищного і міського голову розпоряджатися коштами таких фондів. При цьому ст. 68 Закону України «Про місцеве самоврядування» було дозволено створювати цільові фонди у складі спеціального фонду бюджету.

Незважаючи на негативний досвід України щодо функціонування позабюджетних фондів, такі фонди в зарубіжних країнах існують. Практика розвинених зарубіжних країн показує, що наявність позабюджетних фондів у органів місцевого самоврядування дає більше самостійності і гнучкості органам на місцях виконувати свої функції. Адміністративно-територіальна одиниця втрачає залежність від держави. Так, наприклад, у Франції дозволено створювати гарантійні фонди при кредитних установах, що дають гарантії по кредитах новоствореним підприємствам. До сьогодні позабюджетні фонди функціонують у Польщі, Росії, у країнах Близького Сходу (у Саудівській Аравії – фонд індустріального розвитку, у Кувейті – Фонд майбутніх поколінь), у канадській провінції (Фонд спадщини), у США, на Алясці (Фонд перспективного розвитку), у Норвегії (Нафтовий фонд), у Нідерландах (фонди розвитку для структурної перебудови та розв'язання проблем зайнятості)¹²⁸. Деякі країни мають господар-

¹²⁸ Кравченко В. І. Місцеві фінанси України: [навчальний посібник] / Кравченко В. І. – К.: Знання, 1999. – 487 с.

ські регіони, що спеціалізуються на видобутку сировини. Після того, як запаси вичерпуються, утворюють спеціальні позабюджетні фонди, джерелами доходів яких є місцеві доходи. Влада регіонів використовує кошти цих фондів для перепрофілювання економіки після згорання такого виробництва. Отже, спеціальні позабюджетні фонди слугують для створення нових робочих місць у регіонах, перепрофілювання вивільнених працівників підприємств, їх соціальної адаптації, для розвитку соціальної сфери на певних територіях. За допомогою цих фондів відновлюються втрачені у процесі суспільного виробництва природні ресурси, підтримується розвиток нових підприємств, здійснюється інноваційна діяльність, оновлюються основні фонди комунальних та сільськогосподарських підприємств, підтримується сільське господарство, будується нове житло та використовуються кошти цих фондів на інші нагальні потреби, що існують в окремо взятому регіоні¹²⁹.

Отже, доцільність та ефективність існування позабюджетних фондів підтверджується міжнародною практикою. Розвинені країни не відмовляються від започаткування таких фондів, але створюють належні правові режими їх функціонування, з метою економічної, соціальної та політичної доцільності.

Виходячи з аналізу досвіду зарубіжних країн, думок вітчизняних науковців і практиків, можна зробити висновок, що існування позабюджетних фондів органів місцевого самоврядування є доцільним з огляду на три аспекти: 1) політичний аспект – органи місцевого самоврядування отримують самостійність, яку гарантує їм держава: самостійно приймати рішення, необхідні конкретному регіону щодо формування, розподілу, використання наявних у цьому фонді грошових ресурсів; 2) соціальний аспект – за допомогою цих фондів органи місцевого самоврядування матимуть змогу на своїй території мобільно вирішувати соціальні проблеми, актуальні саме для цієї території, без погодження з вищестоящими органами; 3) економічний аспект – завдяки мобільності використання коштів такого фонду можна забезпечити надходження додаткових коштів до місцевого бюджету, і це допоможе вирішити певним чином проблему фінансової спроможності територій.

¹²⁹ Шолкова Т. Б. Значення публічних позабюджетних фондів коштів органів місцевого самоврядування у забезпеченні соціальних гарантій населення / Т. Б. Шолкова // Юридична Україна. – 2007. – № 3. – С. 33–37.

Отже, ми вважаємо, що, незважаючи на невдалі спроби надання права органам місцевого самоврядування на створення позабюджетних фондів, доцільно відновити інститут позабюджетних фондів, дотримуючись таких вимог:

1) необхідно уніфікувати і систематизувати законодавство, яке визначає статус публічних централізованих цільових позабюджетних фондів органів місцевого самоврядування, порядок їх формування і функціонування. Відповідні правові норми можуть бути закріплені в Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні» або у Кодексі про місцеве самоврядування в Україні (за умови його розроблення);

2) затвердити на законодавчому рівні класифікацію публічних фондів місцевого самоврядування, визначити джерела їх наповнення та цільове призначення;

3) вести їх загальний реєстр на рівні держави;

4) встановити порядок здійснення всіх видів публічного фінансового контролю за утворенням, розподілом, управлінням та використанням таких позабюджетних фондів (із внесенням відповідних змін у проект Закону України «Про фінансовий контроль в Україні»);

5) визначити систему контролюючих суб'єктів і наділити їх чітко встановленими функціями щодо здійснення фінансового контролю за рухом коштів у таких фондах;

6) визначити порядок звітування перед громадськістю про функціонування публічних централізованих цільових позабюджетних фондів органів місцевого самоврядування;

7) встановити юридичну відповідальність за порушення правових режимів функціонування таких фондів;

8) розробити типові положення про публічні централізовані цільові позабюджетні фонди органів місцевого самоврядування.

Насамперед необхідно закріпити в законодавстві чітке визначення самого поняття «публічні цільові позабюджетні фонди органів місцевого самоврядування».

Юридична література та законодавство України оперують поняттям «державні цільові позабюджетні фонди», які розглядаються як «фонди, що не включаються до державного бюджету, мають самостійні джерела доходів і здійснюють видатки незалежно від держбюджету»¹³⁰. На нашу думку, таке визначення не повною мірою характеризує це поняття, і воно потребує вдосконалення. Для цього

¹³⁰ Теорія фінансів: [навчальний посібник] / [Леоненко П. М., Юхименко П. І., Ільєнко А. А. та ін.]; за заг. ред. О. Д. Василика. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – С. 43.

визначимо ознаки, характерні для публічних цільових позабюджетних грошових фондів місцевого самоврядування.

Вважаємо, що основними ознаками публічних цільових позабюджетних фондів є такі:

- 1) створення фондів відповідним рішенням органами місцевого самоврядування;
- 2) формування вказаних фондів поза бюджетом;
- 3) публічність фондів, тобто створення фондів з метою забезпечення публічних потреб населення відповідної адміністративно-територіальної одиниці, відкритість та прозорість їх функціонування;
- 4) функціонування фондів не регулюється нормами Бюджетного кодексу України, але здійснюється відповідно до імперативних норм фінансового права та Господарського кодексу України;
- 5) формування та використання коштів фондів відбувається за цільовим призначенням;
- 6) під час управління коштами фондів обов'язковим є застосування методу владних приписів;
- 7) здійснення публічного (у т. ч. громадського) фінансового контролю на всіх стадіях функціонування фондів.

Отже, узагальнивши наведені ознаки, можна розглядати: публічні цільові позабюджетні фонди органів місцевого самоврядування як публічні грошові фонди, створені органами місцевого самоврядування поза бюджетом, шляхом прийняття відповідного рішення та відкриття окремого рахунку з метою фінансового забезпечення конкретних публічних потреб населення адміністративно-територіальної одиниці. Формування, розподіл, використання, управління і контроль щодо таких фондів забезпечуються за допомогою методу владних приписів на основі імперативних норм фінансового та господарського права з обов'язковим здійсненням публічного фінансового контролю на всіх стадіях функціонування таких фондів, інформація щодо функціонування таких фондів є публічною і підлягає обов'язковому оприлюдненню.

Відповідно до ст. 60 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» та ст. 142 Конституції України, крім бюджетів, органи місцевого самоврядування мають право створювати підприємства, установи, організації комунальної форми власності з метою забезпечення задоволення публічних потреб своєї адміністративно-територіальної одиниці¹³¹.

¹³¹ Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України: від 21.05.1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

Аналізуючи природу таких юридичних осіб, можна зробити висновок, що статутні фонди цих підприємств, установ, організацій є тими самими публічними позабюджетними грошовими фондами органів місцевого самоврядування, діяльність яких спричиняє колізію нормативно-правових актів: між тими нормативно-правовими актами, що дають право органам місцевого самоврядування утворювати підприємства, установи, організації комунальної форми власності, та тими, що забороняють діяльність позабюджетних фондів.

Відповідно до ст. 327 Цивільного кодексу України комунальна власність – це власність, що належить територіальній громаді, управління цим майном здійснює територіальна громада або утворені нею органи місцевого самоврядування. У ст. 1 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» право комунальної власності визначено як право територіальної громади володіти, доцільно, економно, ефективно користуватися і розпоряджатися на свій розсуд і у своїх інтересах майном, що належить їй, як безпосередньо, так і через органи місцевого самоврядування. У ст. 142 Конституції України визначено, що «територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування управляють майном, що є в комунальній власності; затверджують програми соціально-економічного та культурного розвитку і контролюють їх виконання; затверджують бюджети відповідних адміністративно-територіальних одиниць і контролюють їх виконання; встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону; забезпечують проведення місцевих референдумів та реалізацію їх результатів; утворюють, реорганізують та ліквідовують комунальні підприємства, організації, установи, а також здійснюють контроль за їх діяльністю; вирішують інші питання місцевого значення, віднесені законом до їхньої компетенції. У п. 3. ч. 2 ст. 71 Бюджетного кодексу України закріплено право органів місцевого самоврядування формувати статутні фонди підприємств, установ, організацій комунальної власності за рахунок коштів бюджету розвитку спеціального фонду місцевого бюджету».

Господарським кодексом України (ст. ст. 78, 79) визначено, що органи місцевого самоврядування можуть утворювати комунальні унітарні підприємства та господарські товариства. Відповідно до ст. 24 цього Закону майно підприємств, установ та організацій передається юридичним особам на праві господарського відання (комунальне ко-

мерційне підприємство) чи оперативного управління (комунальне некомерційне підприємство).

Отже, у ст. 78 Господарського кодексу України закріплено, що комунальні унітарні підприємства – це підприємства, які утворюються компетентним органом місцевого самоврядування в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини комунальної власності і входять до сфери його управління. Орган, до сфери управління якого входить комунальне унітарне підприємство, є представником власника – відповідної територіальної громади, і виконує його функції у межах, визначених цим Кодексом та іншими законодавчими актами. Майно комунального унітарного підприємства перебуває у комунальній власності і закріплюється за таким підприємством на праві господарського відання (комунальне комерційне підприємство) або на праві оперативного управління (комунальне некомерційне підприємство). Статутний фонд комунального унітарного підприємства утворюється органом, до сфери управління якого воно входить, до реєстрації його як суб'єкта господарювання. Мінімальний розмір статутного фонду комунального унітарного підприємства встановлюється відповідною місцевою радою і є неподільним.

Відповідно до ст. 79 Господарського кодексу України господарськими товариствами визнаються підприємства або інші суб'єкти господарювання, створені юридичними особами та/або громадянами шляхом об'єднання їх майна і участі у підприємницькій діяльності товариства з метою одержання прибутку. Органи місцевого самоврядування можуть брати участь як засновники тільки при створенні акціонерних товариств і товариств з обмеженою відповідальністю та можуть володіти статутним фондом товариства повністю або частково. Комунальним вважається товариство, якщо орган місцевого самоврядування володіє більше, ніж 50% його статутного фонду.

На наш погляд, статутні фонди комунальних підприємств, установ, організацій відповідають ознакам публічних грошових фондів органів місцевого самоврядування. А у випадках, коли юридичні особи комунальної форми власності мають самостійні рахунки (у банках чи казначействі), їх статутні фонди є різновидом публічних позабюджетних фондів органів місцевого самоврядування. Отже, у законодавстві України наявна колізія, оскільки, відповідно до п. 9. ст. 13 Бюджетного кодексу України, утворення позабюджетних фондів органами місцевого самоврядування заборонено, а Законом України «Про

місцеве самоврядування в Україні», Господарським кодексом України надано органам місцевого самоврядування право створювати комунальні підприємства, установи, організації, тобто брати участь у формуванні їх статутного фонду. Таким чином, формуючи статутні фонди підприємств, установ та організацій комунальної форми власності, які за своїм змістом є публічними позабюджетними фондами органів місцевого самоврядування, органи місцевого самоврядування порушують п. 9 ст. 13 Бюджетного кодексу України. Отже, для уникнення цієї колізії в законодавстві пропонуємо викласти п. 9 ст. 13 Бюджетного кодексу України таким чином: «Створення позабюджетних фондів органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування та іншими бюджетними установами, крім тих, що передаються у господарське відання іншим господарюючим суб'єктам, не допускається».

У науковій і навчальній літературі зустрічається поняття «централізовані грошові фонди» та «децентралізовані грошові фонди». При цьому до сьогодні не визначено чітких критеріїв розмежування цих двох понять, але таке розмежування необхідне для розробки класифікації публічних грошових фондів органів місцевого самоврядування.

За часів СРСР ознаки, за якими можна було здійснити чітке розмежування цих двох понять, не були предметом теоретичних досліджень, оскільки фінансова система радянської влади існувала на принципах жорсткої централізації за відсутності інших форм власності, крім державної. Можливо тому визначення цих понять відсутнє у юридичних словниках радянського періоду.

У літературі зустрічаємо визначення понять «централізовані грошові фонди» та «децентралізовані грошові фонди» у Т. Єрмакової¹³², яка поняття централізованих фінансів пов'язує із загальнодержавними фінансами, а децентралізовані фінанси з фінансами різних галузей господарства. На наш погляд, таке розмежування не відповідає співвідношенню загального і конкретного, оскільки на той час всі галузі народного господарства теж входили в поняття «загальнодержавні фінанси».

С. Ципкін¹³³ при визначенні фондів виходив з характеру суб'єкта їх створення. На його думку, централізована форма створення грошових фондів – це та, при якій їх формування, розподіл і використання

¹³² *Єрмакова Т. С.* О системе советского финансового права / Т. С. Єрмакова // Правоведение. – 1975. – № 2. – С. 76–78.

¹³³ *Цыпкин С. Д.* Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности государства / С. Д. Цыпкин. – М.: Изд-во МГУ, 1983. – 226 с.

проводяться самою державою, і децентралізовані – це відомчі фонди, що утворюються шляхом відрахування від прибутку цих організацій, причому їх створення, регулювання і використання здійснюються цими організаціями.

Продовжуючи дослідження значення цих понять, М. Карасьова зауважує, що централізовані фонди представлені бюджетами різних рівнів, державними позабюджетними фондами, а децентралізовані фонди зосереджуються на унітарних підприємствах, які є державною власністю¹³⁴. На нашу думку, це визначення теж є неповним, оскільки під поняття «децентралізовані» у ньому не підпадають підприємства комунальної форми власності.

О. Дмитрик пропонує сукупність критеріїв, які, на її погляд, чітко розмежовують централізовані та децентралізовані фонди:

1. Різний обсяг повноважень держави щодо участі у формуванні, розподілі, перерозподілі й використанні коштів цих фондів.

2. Різна роль держави у регулюванні діяльності централізованих і децентралізованих фондів.

3. Різна форма утворення фондів.

4. Різний рівень, територіальні межі, у яких утворюються і діють централізовані та децентралізовані фонди.

5. Централізовані й децентралізовані фонди спрямовані на задоволення різних цілей і завдань, тобто масштаби задоволення суспільних потреб з таких фондів різні.

6. Різне організаційне становище цих фондів¹³⁵.

Деякі критерії, запропоновані О. Дмитрик, вважаємо такими, що не дозволяють чітко відмежувати ці два поняття, у зв'язку з чим пропонуємо власну класифікацію (табл. 3.1). Крім того, зауважимо, що критерії не можуть бути універсальними для всіх грошових фондів держави, оскільки місцеві бюджети мають подвійну природу (одночасно є і централізованими, і децентралізованими, про що вже зазначалося).

Класифікаційні ознаки публічних фондів місцевого самоврядування

Класифікаційні ознаки	Види публічних фондів місцевого самоврядування
Публічні централізовані загальні бюджетні фонди	місцевий бюджет
Публічні централізовані цільові бюджетні фонди	спеціальний фонд місцевих бюджетів, фонд розвитку, дорожні фонди, фонд охорони НПС
Публічні децентралізовані позабюджетні фонди	фонди підприємств, установ та організацій комунальної форми власності
Публічні централізовані цільові позабюджетні фонди	на сьогодні заборонені державою

Узагальнюючи викладене, наведемо визначення понять централізованих і децентралізованих фондів.

Публічний централізований фонд – це публічний грошовий фонд, який функціонує з метою задоволення публічних потреб населення держави чи адміністративно-територіальної одиниці на підставі імперативно-правових норм з додержанням принципів плановості, строковості, обов'язковості, джерело формування якого становлять податки, збори, обов'язкові платежі, є об'єктом публічного фінансового контролю на всіх стадіях свого функціонування, суб'єкт управління фонду не здійснює підприємницької діяльності.

Публічний децентралізований фонд – це публічний грошовий фонд підприємства, установи, організації, діяльність яких спрямована на забезпечення потреб населення держави, адміністративно-територіальної одиниці чи її частини, джерелом надходження таких фондів є кошти (дотації, субвенції), що надаються отримувачам бюджетних коштів, доходи від господарської діяльності юридичних осіб, які повністю або частково є державною чи комунальною власністю. Такі фонди є об'єктом публічного контролю, а їх функціонування регулюється як імперативними, так і диспозитивними правовими нормами.

Таким чином, на основі проведеного вище дослідження можна класифікувати види публічних грошових фондів органів місцевого самоврядування, які сьогодні функціонують в Україні:

¹³⁴ Карасева М. В. Финансовое правоотношение / Карасева М. В. – М.: Норма, 2001. – 186 с.

¹³⁵ Дмитрик О. О. Зміст та класифікація фінансових правовідносин: дис. ... канд. юр. наук: 12.00.07 / Дмитрик О. О. – Х., 2003 – 270 с.

- 1) за централізацією грошові фонди поділяються на:
 - централізовані – місцеві бюджети;
 - децентралізовані – підприємства, установи, організації комунальної форми власності;
- 2) за організаційно-правовою формою:
 - у формі юридичної особи – комунальні банки, заклади освіти, комунальні підприємства і т.д.;
 - у формі спецрахунку – місцевий бюджет;
- 3) за цільовим призначенням:
 - загальні – місцевий бюджет;
 - цільові – економічні; фінансові; соціальні; екологічні тощо.
- 4) щодо бюджету:
 - бюджетні – місцевий бюджет (загальний фонд, цільові фонди, що входять до структури спеціального фонду);
 - позабюджетні – фонди комунальних підприємств, установ, організацій.

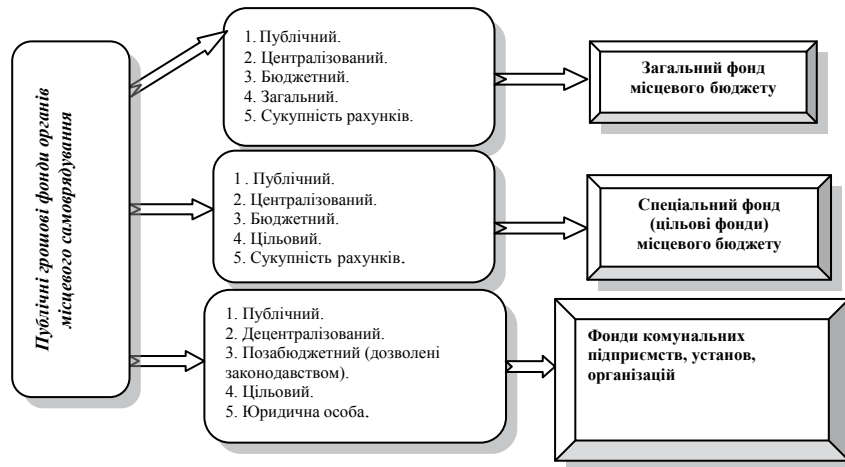


Рис. 3.1. Класифікація публічних фондів органів місцевого самоврядування

3.3. ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АКУМУЛЮВАННЯ, РОЗПОДІЛУ, УПРАВЛІННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ ПУБЛІЧНИХ ГРОШОВИХ ФОНДІВ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

3.3.1. Правове регулювання формування та управління коштами публічних грошових фондів органів місцевого самоврядування

Бюджетному процесу в сучасній Україні притаманні залишки принципів адміністративно-командної системи, що підтверджує наявний порядок затвердження бюджету, передбачений Бюджетним кодексом України. Бюджетний процес на місцевому рівні перебуває у віданні державної виконавчої влади (місцевих державних адміністрацій). Адже відповідно до пп. 4, 5 ст. 2 Закону України «Про місцеві державні адміністрації» фінансові органи здійснюють підготовку, виконання (голова держадміністрації, голова виконавчого комітету) та контроль (контролюючі органи) відповідних бюджетів, а потім звітують про це. Крім того, п. 3 ч. 1 ст. 13 Закону України «Про місцеві державні адміністрації» передбачено, що до відання місцевих державних адміністрацій належать питання бюджету, фінансів та обліку. Відповідно до ст. 18 цього Закону місцеві адміністрації наділені правами виконавчого органу відповідної ради з розробки проекту бюджету, його внесення на сесію, забезпечення виконання бюджету. Пунктом 3 ч. 1 ст. 22 Бюджетного кодексу України визначено, що «головними розпорядниками коштів місцевих бюджетів є керівники відповідних місцевих адміністрацій, виконавчих органів рад, секретаріатів, а також керівники головних управлінь, відділів та інших самостійних структурних підрозділів місцевих адміністрацій, виконавчих органів рад». Навіть внесення статті видатків до бюджету вирішує представник виконавчої влади, тобто керівник місцевого фінансового органу. Оскільки, відповідно до п. 5 ст. 75 Бюджетного кодексу України, «на основі результату аналізу керівник місцевого фінансового

органу приймає рішення про включення бюджетного запиту до пропозицій проекту місцевого бюджету перед поданням його на розгляд місцевим державним адміністраціям». У ч. 1 ст. 77 Бюджетного кодексу України визначено, що «відповідні місцеві ради повинні враховувати обсяги міжбюджетних трансфертів та інші показники, необхідні для формування місцевих бюджетів», а у ч. 2. ст. 77 цього Кодексу зазначено, що «бюджет ВР АРК, м. Кієва та Севастополя, ради обласного значення затверджують свої бюджети не пізніше ніж в двотижневий термін після офіційного опублікування Закону України «Про Державний бюджет»» і т.д. Таким чином, на нашу думку, порушується принцип самостійності громад усіх рівнів від органів державної влади і від вищих бюджетів, який затверджений у Європейській хартії місцевого самоврядування та п. 12 Рекомендації 102, де міститься вимога забезпечити фінансово-економічну самостійність територіальних громад¹³⁶. Тобто можна стверджувати про фактичну централізацію бюджетного процесу.

Щодо такого публічного фонду, як спеціальний фонд місцевого бюджету, то ч. 3 ст. 13 Бюджетного кодексу України визначено перелік доходів спеціального фонду бюджету, до яких відносять: бюджетні призначення на видатки за рахунок конкретно визначених джерел надходжень, гранти і дарунки, одержані розпорядником бюджетних коштів на конкретну мету, різницю між доходами і видатками спеціального фонду, тобто з наведеного переліку видно, що всі кошти є добровільними внесками. У Бюджетному кодексі України доходи спеціального фонду тільки перелічуються, а режим їх формування та порядок їх надходження відсутній.

Щодо правового статусу спеціального фонду, то відповідно до ст. 13 Бюджетного кодексу України він є складовою місцевого бюджету. Спеціальний фонд доцільно розглядати окремо від загального фонду, оскільки він має специфічний статус, містить ряд фондів, але ст. 13 Бюджетного кодексу України не визначено статус, особливості та ознаки спеціального фонду. У ст. 2 Бюджетного кодексу України також відсутнє визначення поняття «спеціальний фонд». Регламентацію складу та внутрішньої структури спеціального фонду місцевих

¹³⁶ Третьякова А. Коментар до резолюції 123 (2001) та Рекомендації 102 (2001) щодо місцевої та регіональної демократії в Україні / А. Третьякова, А. Гук // Європейська хартія місцевого самоврядування та розвиток місцевої та регіональної демократії в Україні: науково-практ. посібник / [упоряд. О.В. Бейко, А.К. Гук, В.М. Князев]; за ред. М.О. Пухтінського, В.В. Толкова. – К.: Крамар, 2003. – С. 166–167.

бюджетів знаходимо у ст. 68 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», у якій зазначено, що «органам місцевого самоврядування надається право утворювати цільові фонди, які є складовою частиною спеціального фонду відповідного місцевого бюджету». Дане положення не закріплене в Бюджетному кодексі України. Виходячи з викладеного, ст. 13 Бюджетного кодексу України потребує внесення змін та доповнень, бо є недосконалою, оскільки не враховує специфічний статус такого фонду, його ознаки, внутрішню структуру та порядок формування. Отже, для розуміння природи спеціального фонду розглянемо джерела та порядок формування цільових фондів, що до нього входять.

Як ми вже зазначали, цільові фонди утворюються в межах спеціального фонду місцевого бюджету, порядок формування та джерела, за допомогою яких утворюються відповідні фонди, визначені Бюджетним кодексом України, Законом України «Про місцеве самоврядування», законом України «Про Державний бюджет», рішеннями відповідної Ради «Про місцевий бюджет», рішеннями про затвердження Положення про публічний централізований цільовий фонд грошових коштів органів місцевого самоврядування, ч. 2 ст. 68 Закону України «Про місцеве самоврядування», нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України та ін.

Після проведення аналізу окремих рішень місцевих рад про місцеві бюджети, приходимо до висновку, що місцеві бюджети, а точніше їх спеціальні фонди, мають у своїй структурі цільові фонди, які можна поділити на дві групи: 1) які є у будь-якому місцевому бюджеті, незалежно від місця розташування територій, кількості населення, від видів соціальних структур населення та ін.; 2) створені виключно на певній території, їх створення зумовлене певними обставинами, які є актуальними виключно для конкретної території. Такими обставинами можуть бути: наявність певних продуктивних сил; географічне розташування; наявність чітких соціальних груп населення; здоров'я населення, що проживає на даній території; демографічна ситуація; періодичне виникнення певних екологічних обставин тощо.

Щодо видів цільових публічних фондів, які створюються органами місцевого самоврядування, то визначити їх дуже складно, тому що відсутній будь-який їх реєстр, чітка регламентація в рішеннях рад про місцеві бюджети» (оскільки, крім назви у структурі місцевих бюджетів

цільові фонди, збір за забруднення навколишнього природного середовища, більше ніякі фонди не зазначаються, навіть назва такого фонду, як «бюджет розвитку», що визначена в Бюджетному кодексі України, відсутня в рішеннях ради про місцеві бюджети. До того ж у рішеннях рад про місцеві бюджети не вказані ні джерела надходжень, ні видатки, що можуть бути здійснені з відповідного фонду в кількісному виразі. Законодавство, яким регулюється порядок утворення фондів, не систематизоване, що значно ускладнює процес роботи при пошуку правової регламентації публічних грошових фондів органів місцевого самоврядування. Але, незважаючи на це, за допомогою аналізу нормативно-правових актів можна виділити певні групи фондів, що можуть створюватися органами місцевого самоврядування. До першої групи цільових фондів можна віднести: 1) бюджет розвитку (фонд розвитку); 2) Фонд охорони навколишнього природного середовища (який у рішеннях рад про місцеві бюджети має назву «Збір за забруднення навколишнього природного середовища», відповідно до Податкового кодексу України – «екологічний податок»); 3) Територіальний дорожній фонд та інші; 4) Фонд соціальної допомоги інвалідам. Розглянемо деякі з них на предмет правового регулювання їх формування.

Бюджет розвитку. Частиною 3 ст. 71 Бюджетного кодексу України визначено: «Бюджет розвитку місцевих бюджетів є частиною спеціального фонду місцевих бюджетів». Виходячи з цієї статті, спеціальний фонд місцевих бюджетів має у своїй структурі бюджет розвитку. У п. 19 ст. 1 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» наведено визначення цього поняття: «Бюджет розвитку – доходи і видатки місцевого бюджету, які утворюються і використовуються для реалізації програм соціально-економічного розвитку, зміцнення матеріально-фінансової бази», а у ч. 5 ст. 63 цього Закону визначено поняття «доходи бюджету розвитку», де вказано, що «вони формуються за рахунок частини податкових надходжень, коштів залучених від розміщення місцевих позик, а також інвестиційних субсидій з інших бюджетів». У переліку доходних джерел спеціального фонду бюджету у Бюджетному кодексі України (що був чинний до 01.01.2011 р.) такі доходи не визначаються, у новій редакції Бюджетного кодексу України, прийнятій 08.07.2010 р., виправлено невідповідність між цими двома нормативними актами.

Крім зазначених нормативно-правових актів, правову регламентацію надходжень до цього фонду забезпечує Закон України «Про

Державний бюджет України» та відповідні рішення рад про місцеві бюджети, де визначаються додатково джерела надходжень до цього фонду. Незважаючи на те, що в текстових статтях рішень рад про місцевий бюджет є регламентація порядку формування цього фонду, у додатках до таких рішень, які визначають структуру бюджету (його доходну та видаткову частини), і, відповідно, у розписах бюджет розвитку не виділений в окремий рядок. Отже, на нашу думку, доцільно в розділі «Спеціальний фонд місцевого бюджету» чітко, окремим рядком визначити бюджет розвитку, а в доходній частині місцевого бюджету виписати надходження такого фонду. До того ж про бюджет розвитку будь-яка місцева рада має прийняти відповідне положення, у якому буде чітко визначено: мету створення даного фонду, порядок формування, стратегію (коротко-, середньо- та довгострокові плани), принципи та методологія розподілу і використання коштів даного фонду та порядок здійснення контролю як державного, так і громадського на всіх стадіях його функціонування.

Територіальні дорожні фонди. Статтею 4 Закону України «Про джерела фінансування дорожнього господарства України» встановлено, що дорожні фонди створюються як на рівні держави (Дорожній фонд України), так і на рівні адміністративно-територіальних одиниць (у республіканському бюджеті Автономної Республіки Крим, обласних, міських, сільських та селищних бюджетах щорічно створюються територіальні дорожні фонди). Видатки дорожніх фондів передбачаються на фінансування робіт, пов'язаних з будівництвом, реконструкцією, ремонтом і утриманням автомобільних доріг.

У ч. 3 ст. 4 цього Закону визначається, що доходна частина цих фондів формується за рахунок збору за першу реєстрацію транспортного засобу, збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності в частині торговельної діяльності нафтопродуктами, скрапленням та стиснутим газом на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах, частини коштів Державного дорожнього фонду України відповідно до порядку, розподілу, встановлених Кабінетом Міністрів України згідно із законами, а також інших надходжень до відповідних бюджетів, що визначаються рішеннями Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, міських, селищних та сільських рад про бюджет на поточний рік, а також відповідних надходжень, визначених статтею 5 цього Закону. Частиною 2 ст. 69 Бюджетного кодексу Укра-

їни передбачено зарахування визначених доходів дорожніх фондів до спеціального фонду місцевих бюджетів у такому розмірі: 30% – до бюджету Автономної Республіки Крим і обласних бюджетів, 70% – до бюджету міста Сімферополя і бюджетів міст – обласних центрів – у разі реєстрації транспортних засобів на території цих міст; 50% – до бюджету Автономної Республіки Крим і обласних бюджетів та 50% – до міських, селищних і сільських бюджетів у разі реєстрації транспортних засобів на відповідній території; 60% – до бюджету міста Києва і 40% – до обласного бюджету Київської області у разі реєстрації транспортних засобів у місті Києві; 100% – до бюджету міста Севастополя у разі реєстрації транспортних засобів у місті Севастополі. Отримання другого виду доходу у дорожні фонди передбачене п. 3 ч. 2 ст. 69 Бюджетного кодексу України – це збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності в частині провадження торговельної діяльності нафтопродуктами, скрапленням та стиснутим газом на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах.

Незважаючи на те, що територіальні дорожні фонди повинні створюватися як цільові централізовані фонди в межах спеціального фонду місцевих бюджетів, оскільки чітко простежується мета їх створення та цілі використання, у жодному досліджуваному нами бюджеті (м. Луцьк, Дніпродзержинськ, Одеса, Чернігів, Херсон, Ірпінь, Буча, Запоріжжя, Івано-Франківська) ці фонди ніяким чином не виокремлені і як цільові фонди не виділяються. Так, цільові фонди у бюджетній класифікації досліджуваних нами місцевих бюджетів містяться окремо під кодом бюджетної класифікації 50000000¹³⁷. При цьому в розділі «Цільові фонди» визначений тільки екологічний збір або цільові фонди, що створюються Верховною Радою України, Радою Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування та міськими виконавчими комітетами, або інші цільові фонди. Проте, які це саме фонди, для якої мети створені не зрозуміло. Така невизначеність щодо цільових фондів порушує ст. 68 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», у якій передбачено обов'язкове прийняття радою положення про кожний цільовий фонд окремо з чітким визначенням мети, порядку формування, використання та контролю за його коштами.

¹³⁷ Про бюджетну класифікацію та її запровадження: наказ Міністерства фінансів України від 27.12.2001 р. № 604.

До того ж, якщо брати до уваги ті джерела, за рахунок яких дозволено створювати дорожні фонди, встановлені Законом України «Про джерела фінансування дорожнього господарства України», то вони у дохідній частині місцевого бюджету визначаються під різними кодами бюджетної класифікації та в різних категоріях доходів і начебто ніякого стосунку не мають до формування дорожнього фонду. Наприклад, збір за першу реєстрацію транспортного засобу, який є основним видом доходу, що наповнює цей фонд, у розписі за доходами місцевого бюджету зазначається як вид податку на власність, що зараховується до спеціального фонду місцевого бюджету м. Одеса, Херсон, Запоріжжя, Івано-Франківськ. Плата за придбання торгових патентів пунктами продажу нафтопродуктів (автозаправними станціями, заправними пунктами) містяться під кодом бюджетної класифікації 1407150 у розділі «Внутрішні податки на товари та послуги 14000000», хоча цей вид збору теж повинен наповнювати територіальний дорожній фонд і це має бути відображено у відповідному розписі. Це стосується й інших платежів, які передбачені в Законі України «Про джерела фінансування дорожнього господарства України».

Крім того, проблем додає плутанина, яка виникла у зв'язку з ухваленням Податкового кодексу України. Так, раніше, до його прийняття, дорожні фонди наповнювалися за рахунок податку з власників транспортних засобів та інших самохідних механізмів, який мав код бюджетної класифікації 12020000. У розписі місцевого бюджету м. Луцьк та Чернігів, незважаючи на те, що даний податок був замінений збором за першу реєстрацію транспортного засобу Податковим кодексом України, передбачений і старий податок під кодом бюджетної класифікації 12020000 і новий збір тільки під новим кодом бюджетної класифікації 12030000. У бюджетному розписі місцевого бюджету м. Одеса, Херсон, Запоріжжя під старим кодом бюджетної класифікації 12020000 вже передбачений новий збір відповідно до Податкового кодексу України, а бюджетний розпис місцевого бюджету м. Ірпінь, Дніпродзержинськ ще передбачає назву скасованого податку, що створює порушення норм чинного законодавства. У бюджетному розписі м. Івано-Франківськ уже передбачений новий збір, але взагалі без коду бюджетної класифікації. Така ситуація створює незручності у користуванні розписом, оскільки важко прослідкувати, яка загальна сума доходу цього фонду, з яких платежів вона складається, та може призвести до проблем із зарахуванням указа-

них платежів до бюджету та з їх цільовим використанням. Крім того, відсутність чіткого визначення формування територіальних дорожніх фондів у розписі місцевих бюджетів унеможливує здійснення громадського контролю за їх функціонуванням, оскільки, виходячи з розпису місцевих бюджетів, незрозуміло, за рахунок яких дохідних джерел він наповнюється. Таким чином, пропонуємо при визначенні дохідної частини місцевих бюджетів у розділі «Спеціальні фонди», відповідно до бюджетної класифікації, у підрозділі «Цільові фонди» під кодом 50111000 закріпити «територіальний дорожній фонд» як цільовий централізований фонд спеціального фонду місцевого бюджету, з визначенням джерел надходження до нього та видатків, які здійснюються з цього фонду. За такою самою системою пропонуємо внести зміни до бюджетної класифікації з відповідною заміною кодів щодо інших цільових бюджетних фондів.

Фонд охорони навколишнього природного середовища. Для фінансування заходів з охорони навколишнього природного середовища утворюються також цільові централізовані фонди у структурі спеціального фонду як державних, так і місцевих бюджетів. Так, у ч. 2 ст. 47 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» визначено, що Республіканський Автономної Республіки Крим та місцеві фонди охорони навколишнього природного середовища утворюються у складі республіканського бюджету Автономної Республіки Крим та відповідного місцевого бюджету за місцем заподіяння екологічної шкоди. Відповідний фонд формується за рахунок: а) частини екологічного податку згідно із законом; б) частини грошових стягнень за шкоду, заподіяну порушенням законодавства про охорону навколишнього природного середовища в результаті господарської та іншої діяльності, згідно з чинним законодавством; в) цільових та інших добровільних внесків підприємств, установ, організацій та громадян. Розмір відповідних платежів встановлюється Податковим кодексом України та зараховується до відповідних фондів з урахуванням положень пп.7 і 10 ч. 2 ст. 69 Бюджетного кодексу України.

Розподіл коштів екологічного податку, що надходять до республіканського Автономної Республіки Крим та місцевих фондів охорони навколишнього природного середовища, здійснюється Верховною Радою Автономної Республіки Крим, відповідними обласними, міськими (міст загальнодержавного значення) радами за поданням орга-

нів спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади з питань екології та природних ресурсів.

Оскільки формування, розподіл та використання коштів даного фонду, відповідно до вказаного вище Закону належить до компетенції місцевих рад та враховуючи положення ст. 68 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», місцеві ради зобов'язані приймати своїм рішенням положення щодо регулювання порядку створення, функціонування фонду та здійснення контролю за рухом коштів у його межах. Концентрація зборів у відповідному цільовому фонді дозволяє прослідкувати за соціально-економічною ефективністю інвестицій в охорону довкілля від забруднення, проте рішення рад про затвердження положення щодо функціонування міського фонду охорони навколишнього природного середовища відсутні. Разом з тим у бюджетному розписі м. Херсон, Ірпінь, Запоріжжя, Дніпродзержинськ, Івано-Франківськ, у розділі «Цільові фонди», який визначений під кодом бюджетної класифікації 5000000, передбачено отримання доходів від сплати екологічного податку (згідно з Податковим кодексом України), який встановлюється під кодом бюджетної класифікації 50080000, тобто належність цього доходного джерела до цільового фонду, навіть виходячи з його коду бюджетної класифікації очевидна. Але знову-таки, у цих розписах спостерігаємо недотримання змін, що відбулися в законодавстві у зв'язку з ухваленням Податкового кодексу України. Так, у бюджетному розписі м. Ірпінь, Дніпродзержинськ зустрічаємо застарілу назву екологічного податку – «збір за забруднення навколишнього природного середовища». У бюджетному розписі м. Дніпродзержинськ містяться ще статті доходів: «50080200 – інші збори за забруднення навколишнього природного середовища до фонду навколишнього природного середовища» та «50080300 – надходження від сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища фізичними особами». У бюджетному розписі м. Івано-Франківськ екологічний податок взагалі не має коду бюджетної класифікації. А щодо бюджетних розписів м. Луцьк, Одеса, Чернігів, то в них спостерігається плутанина щодо визначення цього дохідного джерела та віднесення його до цільового фонду. Бюджетний розпис м. Луцьк має дохідне джерело під назвою «екологічний збір», який міститься в розділі «Податкові надходження» під кодом бюджетної класифікації 19000000. До того ж цей розпис визначає ще одне дохідне джерело – грошове стягнення за шкоду, заподіяну

порушенням законодавства про навколишнє природне середовище під кодом бюджетної класифікації 24062100, тобто говорити про наявність цільового фонду охорони навколишнього природного середовища дуже важко. Крім того, екологічний податок чомусь визначається як екологічний збір, що не відповідає Податковому кодексу України. У бюджетному розписі м. Чернігів під кодом бюджетної класифікації 19010000 зазначається екологічний податок, який теж розміщується у розділі «Податкові надходження».

Створення та функціонування місцевого територіального фонду охорони навколишнього природного середовища для кожної адміністративно-територіальної одиниці України має суттєве значення, оскільки саме завдяки цьому Фонду можна фінансувати заходи, спрямовані на відновлення та покращання екологічного стану відповідної території, і наявність такого Фонду сприяє можливості оперативно вирішувати проблеми певної адміністративно-територіальної одиниці, які можуть непередбачено виникнути, не порушуючи при цьому принцип цільового використання бюджетних коштів. Проте легковажне ставлення рад до Фонду, що виражається у відсутності рішень про його створення, положень про функціонування, невикремлення його в бюджетних розписах, плутанина з кодами бюджетної класифікації при визначенні дохідних джерел порушує норми чинного законодавства, створюючи відповідні неузгодженості, позбавляє можливості прослідкувати ефективність функціонування даного фонду, здійснювати громадський контроль за його функціонуванням, порушуючи при цьому принцип прозорості та право громадян на доступ до публічної інформації.

Отже, виходячи із викладеного вище, можна констатувати, що законодавство, яке регламентує порядок функціонування цільових грошових фондів місцевих бюджетів, є недосконалим, містить прогалини та колізії. Не прописані чіткі критерії створення та функціонування таких фондів, порядок здійснення фінансового контролю, джерела їх наповнення. Прослідковується недодержання місцевими радами принципу законності та прозорості, оскільки громадськість позбавлена права ознайомлюватися з рішеннями ради про створення таких фондів та статутами, положеннями про цільові фонди місцевих бюджетів, можливості контролювати на кожній стадії рух грошових ресурсів у межах зазначених фондів, ознайомлюватися з їх кошторисами. Таким чином, можна стверджувати, що громадський контроль

у нашій країні не діє, а отже, порушується основний принцип – публічності. Саме тому для прозорості діяльності рад під час розподілу коштів у межах цих фондів і спрямування їх на цілі, які дійсно є актуальними для конкретної місцевості, забезпечення високого рівня ефективності використання таких коштів пропонуємо зобов'язати органи місцевого самоврядування на створених інтернет-сторінках обов'язково вести рубрику «Публічні фонди органів місцевого самоврядування», розподіливши окремо на підрубрики, залежно від кількості цільових фондів з розміщенням нормативних актів, які регулюють діяльність відповідного фонду, звітності акумуляції та використання коштів у межах цих фондів тощо. Обов'язково доцільно дублювати дану інформацію у друкованих засобах масової інформації для забезпечення доступності до неї кожного громадянина.

3.3.2. Формування децентралізованих публічних фондів органів місцевого самоврядування

Якщо такі централізовані публічні фонди, як місцевий бюджет, у науковій літературі вченими (економістами та юристами-фінансистами) активно досліджуються, але прогалини законодавства до сьогодні продовжують існувати, то функціонуванню публічних децентралізованих грошових фондів органів місцевого самоврядування приділяється досить мало уваги, насамперед тому, що нетиповим є віднесення комунальних підприємств, установ організацій до категорії децентралізованих позабюджетних публічних фондів органів місцевого самоврядування. Але, як зазначається в теорії фінансового права, фінансова система України складається з централізованих грошових фондів (Державного бюджету, місцевих бюджетів, державних позабюджетних централізованих фондів, кредитних, страхових фондів) та децентралізованих фондів (фондів підприємств, установ, організацій). Розглянемо, яким чином і за рахунок яких джерел формуються ці фонди.

Частиною 1 ст. 60 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» закріплено право органів місцевого самоврядування на створення підприємств, установ, організацій, у тому числі банків, страхових товариств, частку в майні підприємств, закладів культури, освіти, спорту, охорони здоров'я, науки, соціального обслуговування.

Крім того, у ч. 30 ст. 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» закріплено право територіальної громади на прийняття рішень про створення, ліквідацію, реорганізацію та перепрофілювання підприємств, установ та організацій комунальної власності, у тому числі утворення спільних підприємств комунальної власності та підприємств з іноземними інвестиціями. Отже, відповідно до законодавства, господарюючи суб'єкти комунальної форми власності, підприємства, установи та організації утворюються за рішенням органів місцевого самоврядування для забезпечення виконання їх функцій з надання послуг населенню у сфері житлово-комунального обслуговування, благоустрою адміністративно-територіальної одиниці, тепло-, водо-, газо-, енергопостачання та водовідведення тощо. До того ж органи місцевого самоврядування мають право створювати заклади освіти, культури, спорту, здоров'я для забезпечення реалізації конституційних прав громадян. Управління цими юридичними особами здійснюється через систему організаційно-господарських повноважень територіальних громад та органів місцевого самоврядування, що мають право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів. Крім того, майно, на основі якого створюється господарюючий суб'єкт комунального сектору, є теж комунальною власністю. Згідно зі ст. 328 Цивільного кодексу України комунальні підприємства є власністю територіальної громади в особі органів місцевого самоврядування. Таким чином, залежно від способу формування статутного фонду, комунальні юридичні особи поділяються на унітарні підприємства (ст. 78 Господарського кодексу України), господарські товариства (ст. 79 Господарського кодексу України), господарські об'єднання (ст. 119 Господарського кодексу України). Комунальні підприємства, господарські товариства виробничої сфери, створені органами місцевого самоврядування, передаються фізичним чи юридичним особам на праві господарського відання. Цей правовий режим встановлюється для можливості здійснення комерційної діяльності (ст. 136 Господарського кодексу України), що передбачає отримання прибутку. Установи та організації невиробничої сфери (зклади освіти, спорту, охорони здоров'я тощо) передаються фізичним чи юридичним особам на праві оперативного управління (для некомерційної діяльності – ст. 137 Господарського кодексу України). Відповідно до ст. 52 Господарського кодексу України під некомерційною діяльністю розуміють систематичну господарську діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання, яка спрямована на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку. Кожний з правових режимів має свої особливості, що впливають безпосередньо на види доходів, діяльності та порядок формування і розпорядження майном і фондами юридичних осіб комунальної форми власності. Розглянемо кожний з видів правових режимів функціонування господарюючих суб'єктів з метою з'ясування особливостей, відмінностей та значення кожного з них для функціонування адміністративно-територіальної одиниці.

Установи та організації невиробничої спрямованості. Дані господарюючі суб'єкти створюються органами місцевого самоврядування для реалізації основних прав громадян (на освіту, здоров'я, культурний розвиток і т. д.), що закріплені в Конституції України, а отже, фінансуються з відповідного місцевого бюджету, тобто є бюджетними установами. Статтею 2 Бюджетного кодексу України визначається поняття «бюджетна установа» – «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. Бюджетні установи є неприбутковими».

Оскільки бюджетні установи та організації є неприбутковими, то фінансування видатків, які необхідні для забезпечення їх функціонування, здійснюються за принципами та правилами бюджетно-кошторисного фінансування. У навчальній літературі дається визначення бюджетно-кошторисному фінансуванню, як такому, що здійснюється на принципах планового, цільового, безповоротного і безвідплатного відпуску коштів, з урахуванням оптимального об'єднання власних кредитних та бюджетних джерел фінансування відповідно до плану використання коштів для виконання державних функцій з дотриманням режиму економії і при постійному контролі¹³⁸.

Згідно з Порядком складання, розгляду, затвердження та основними вимогами щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та організацій, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до Постанови Кабінету Міністрів України “Про Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бю-

¹³⁸ Воронова Л. К. Фінансове право України: [підручник] / Воронова Л. К. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.

джетних установ та організацій від 28.02.2002 р. № 228” (із змінами та доповненнями від 24.01.2011 р. № 37)», кошторис бюджетної установи (далі – кошторис) – основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов’язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень. Кошторис має дві складові: 1) загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою (далі – установа) основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету; 2) спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов’язаних із виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету. У п. 5 Порядку зазначається, що установам можуть виділятися бюджетні кошти тільки за наявності затверджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, а вищим навчальним закладам та науковим установам – за наявності затверджених планів використання бюджетних коштів і помісячних планів використання бюджетних коштів.

У п. 18 Порядку бюджетним установам надано право на власні дохідні джерела, які формуються за групами та підгрупами відповідно до правил, визначених законодавством для цієї категорії доходів бюджету, ці групи визначені і у ст. 13 Бюджетного кодексу України. Право на додаткові джерела стимулює керівництво бюджетних господарюючих суб’єктів до активної та ефективної господарської діяльності.

До 2000 року майно, сформоване бюджетними установами за рахунок додаткових джерел, мало назву «позабюджетні кошти», щодо якого встановлювався відповідний правовий режим. Так, до 11.09.1998 р. на території України діяла Постанова Ради міністрів СРСР «О внебюджетных средствах учреждений, состоящих на государственном бюджете

СССР» від 26.06.1998 р. № 527, у якій позабюджетні кошти визначалися як кошти, що одержують бюджетні установи понад асигнування, що виділяються їм з державного бюджету СРСР. Позабюджетні кошти мали витрачатися тільки за цільовим призначенням і вони не включалися до державного бюджету. Усі позабюджетні кошти акумулювалися у відповідних банках на окремих поточних рахунках. В Інструкції про порядок використання й обліку позабюджетних коштів бюджетних установ і звітності по них, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1998 р. № 63 (на сьогодні втратила чинність), по суті, використовувалося, визначення позабюджетних коштів бюджетних установ, сформульоване Міністерством фінансів СРСР. Згідно з Інструкцією позабюджетні кошти поділялися на: спеціальні кошти, суми за дорученнями, депозитні кошти та інші позабюджетні кошти.

Починаючи з 2000 року, за наказом Державного казначейства України від 13.12.2000 р. № 127 (втратила чинність), усі кошти бюджетних установ, у тому числі і позабюджетні, було визнано коштами Державного бюджету України. Це Положення знайшло своє закріплення у Законі України «Про Державний бюджет України на 2000 рік» від 01.02.2000 р. № 1458-III. Так, у ст. 2 цього Закону було записано: «Починаючи з 1 січня 2000 року всі позабюджетні кошти установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів Державного бюджету України, включаються до спеціального фонду Державного бюджету України як власні надходження цих установ і організацій та відповідні спеціальні видатки». До того ж у ст. 42 Закону України «Про Державний бюджет України на 2000 рік» з’являється новий термін – «власні надходження» бюджетних установ: «Установити, що до доходів спеціального фонду бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя на 2000 рік зараховуються: власні надходження установ і організацій, які утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів, у тому числі: спеціальні кошти бюджетних установ і організацій; кошти, отримані бюджетними установами й організаціями на виконання окремих доручень; інші власні надходження бюджетних установ і організацій».

На нашу думку, таке рішення юридично не обґрунтоване, але за рахунок надходжень від позабюджетної діяльності бюджетних установ було підвищено рівень виконання бюджету у статистичній звітності, тобто ці позабюджетні кошти отримали статус «доходів державного бюджету», що суперечить їх природі як позабюджетних коштів.

Якщо звернутися до досвіду зарубіжних країн та країн пострадянського простору – Росії та Казахстану, то в жодній з них при створенні казначейської моделі обслуговування бюджетної системи не відбулися зміни у статусі позабюджетних коштів бюджетних установ.

Отже, знеособленими¹³⁹ в загальних державних доходах позабюджетними коштами вже розпоряджалося казначейство. Чіткого наукового обґрунтування доцільності казначейського обслуговування позабюджетних коштів у наших економічних умовах віднайти не вдалося. Єдине, на чому зауважували науковці та представники контролюючих органів, що розміщення позабюджетних коштів поза казначейським рахунком створювало труднощі для контролю за їх рухом і цільовим використанням. Але, на нашу думку, для впорядкування цього процесу і налагодження ефективного контролю за розпорядженням цими коштами достатньо було визначити механізм використання таких коштів та порядок проведення відповідних контрольних заходів щодо їх руху, а не змінювати статус позабюджетних коштів на бюджетні.

Кабінет Міністрів України у Постанові «Про заходи щодо реалізації виконання Закону України “Про Державний бюджет України на 2000 рік” від 16.05.2000 р. № 774 доручив Міністерству фінансів України «разом з іншими міністерствами уточнити перелік власних надходжень бюджетних установ і організацій, які зараховуються до спеціального фонду відповідного бюджету». Так, Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання» від 17.05.2002 р. № 659, яка на сьогодні втратила чинність з прийняттям змін до Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 р., був затверджений оновлений перелік «власних надходжень бюджетних установ». У цьому переліку надходження бюджетних установ не мають чіткого розділення на чотири групи. Не закріплено порядок можливості фінансування за рахунок надходжень спеціального фонду захищених статей загального фонду бюджетних установ, як було в попередній редакції. Але цією Постановою встановлювалося, що у разі створення для провадження господарської діяльності госпрозрахункових підрозділів, які мають статус юридичної особи, їх доходи та видатки не є власними надходженнями бюджетної установи і не включаються до спеціального фонду бюджету, тобто бюджетна установа отримала офіційне право на створення завуальованих позабюджетних

фондів бюджетних установ. На сьогодні ч. 4 ст. 13 Бюджетного кодексу України залишаються ті самі дві групи власних надходжень бюджетних установ, які були раніше передбачені Постановою, але додається третя підгрупа у другій групі, це «кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право». Таким чином, можна зробити висновок, що з 2000 року відбулася зміна статусу позабюджетних коштів, вони стали «бюджетними» (оскільки почали акумулюватися у спеціальному фонді бюджету відповідного рівня) і отримали назву «власні надходження».

Значний перелік власних надходжень дає підстави сумніватися деяким ученим у неприбутковості бюджетних організацій, оскільки на сьогодні заклади освіти, охорони здоров'я отримують значні суми від надання платних послуг, що становить серйозний дохід у даних галузях. Чим відрізняється «дохід» від «прибутку»? Ці терміни навіть у законодавстві часто ототожнюються. Наприклад, у ст. 142 Господарського кодексу України підкреслюється: «Прибуток (дохід) суб'єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань». Таке ототожнення є неприпустимим, оскільки, як встановлено у ст. 134 Податкового кодексу України, прибуток визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду, встановлених ст.ст. 135–137 Кодексу, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду, визначених згідно зі ст.ст. 138–143 Кодексу, з урахуванням правил, встановлених ст. 152 Кодексу. До того ж в економічній літературі йдеться про те, що прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, прибуток – це кінцевий результат діяльності підприємства, який характеризує абсолютну ефективність його роботи. Саме тому, не можна погодитися з російськими авторами А. Трофимовим¹⁴⁰ та З. Колотыгіною¹⁴¹, які діяльність (на отримання доходу) бюджетної установи

¹⁴⁰ Трофимов А. А. Бюджетные учреждения: вопросы централизации и децентрализации доходов от предпринимательской деятельности / А. А. Трофимов // Финансы. – 2003. – № 10. – С. 32–35.

¹⁴¹ Колотыгина З. А. Правоспособность бюджетных учреждений / З. А. Колотыгина // Юрист. – 2000. – № 12. – С. 15–16.

¹³⁹ Без цільового закріплення.

називають комерційною або підприємницькою. Але справедливо буде зазначити, що підприємницькою така діяльність визначається законодавством Росії¹⁴².

За новими змінами законодавства, які відбулися протягом 2010–2011 рр., деякі права бюджетних установ були обмежені. Такі обмеження мають як позитивні, так і негативні аспекти. Так, обмеження прав бюджетних установ, яке передбачено ст. 13 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 р., стосується заборони створення позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів (у тому числі власних надходжень) бюджетних установ (крім навчальних закладів), також вони були позбавлені права здійснювати запозичення у будь-якій формі або надавати кредити юридичним чи фізичним особам.

Щодо заборони на надання кредитів бюджетними установами, яка встановлюється Бюджетним кодексом України, то ми підтримуємо цю позицію, оскільки невідомо, хто буде нести відповідальність за їх неповернення, крім того, не вироблено механізм їх надання, не врегульовано питання, хто має право отримувати такі кредити, у якій сумі і на який строк, як такі кредити будуть забезпечуватися, відповідальність за неповернення та інше.

Що стосується запозичень, то Бюджетним кодексом України позбавлено бюджетні установи можливості отримувати за необхідності додаткові фінансові джерела, наприклад на капітальні вкладення, тобто придбання дорогого медичного обладнання (закладам охорони здоров'я) чи будь-якого іншого необхідного устаткування.

Щодо комерційних комунальних підприємств, то майно такого підприємства передається будь-якій юридичній або фізичній особі на праві повного господарського відання (ст. 134 Господарського кодексу України). Комунальні комерційні підприємства працюють у сфері житлово-комунального обслуговування, благоустрою адміністративно-територіальної одиниці, тепло-, водо-, газо-, енергопостачання та водовідведення, пасажироперевезення. Комерційні комунальні підприємства можуть утворюватися у формі унітарних (ст. 78) та господарських товариств (ст. 79 Господарського кодексу України). Різниця між цими видами підприємств – у порядку формування і використання коштів грошових фондів і майна.

¹⁴² Коментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации / [под. ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской]. – М., 2002. – 299 с.

Так, відповідно до п. 9 ст. 78 та ст. 74 Господарського кодексу України розрізняють комерційне комунальне унітарне підприємство. Особливість його статусу, як юридичної особи господарюючого суб'єкта, яке має право на отримання прибутку, по-перше, полягає в тому, що у нього дві мети створення: 1) забезпечення надання публічних послуг населенню; 2) отримання прибутку; по-друге, ст. 75 встановлено обов'язок для такого підприємства приймати та виконувати доведені до нього в установленому законодавством порядку державні замовлення, ураховувати їх при формуванні виробничої програми, визначенні перспектив свого економічного і соціального розвитку та виборі контрагентів, а також складати і виконувати річний та з поквартальною розбивкою фінансовий план на кожний наступний рік. Регламентація та порядок складання річного фінансового плану чітко визначені законодавством та органом, який є власником відповідного підприємства. Отже, діяльність комерційних комунальних підприємств здійснюється виключно відповідно до фінансового плану, що і відрізняє ці підприємства від приватних підприємств, які самостійно обирають форму фінансового планування та напрями роботи. Фінансовий план – це планування фінансових ресурсів і напрямів їх використання з метою забезпечення господарської та фінансової діяльності підприємства. За допомогою фінансового планування вирішуються завдання: забезпечення потреб підприємства фінансовими ресурсами для виробничої та інвестиційної діяльності; виконання зобов'язань перед бюджетними кредитними установами, страховими компаніями; виявлення можливих внутрішніх фінансових резервів; оцінки достатності збалансування доходів і видатків на виконання завдань; здійснення контролю за фінансовим становищем підприємства. Статтею 140 Господарського кодексу України визначено джерела формування майна суб'єктів господарювання, до них відносять: грошові та матеріальні внески засновників; доходи від реалізації продукції; доходи від цінних паперів; капітальні вкладення і дотації з бюджетів та інші джерела, не заборонені законом.

Крім унітарних підприємств, органи місцевого самоврядування мають право створювати господарські товариства. Права та обов'язки щодо результатів діяльності такого товариства розподіляються залежно від розміру статутного внеску кожного з учасників. Але для того, щоб господарське товариство мало статус комунального товариства, органи місцевого самоврядування вносять внесок

до статутного фонду в розмірі 51% коштів місцевого бюджету. Господарські товариства комунальної форми власності можуть утворюватися у формі акціонерного товариства та товариства з обмеженою відповідальністю. Отже, господарські товариства, як і комунальні підприємства, є суб'єктами господарювання і мають право отримувати прибуток. Основне дохідне джерело таких суб'єктів є плата за надані ними послуги. Розмір плати встановлюється відповідно до тарифів, які затверджуються органами місцевого самоврядування (представником власника), згідно зі встановленими нормами у нормативно-правових актах: Законі України «Про житлово-комунальні послуги» від 24.06.2004 р. № 1875 (із змінами та доповненнями), Законі України «Про благоустрій населених пунктів» від 06.09.2005 р. № 2807-IV (із змінами та доповненнями), Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Типового договору про надання послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій» від 20.05.2009 р. № 529 та ін. Незважаючи на те, що питання тарифів урегульоване в численних нормативних актах, на сьогодні ця проблема залишається найбільш актуальною, оскільки для населення встановлені тарифи є високими, а комунальне господарство постійно працює в режимі хронічної нестачі коштів. Така ситуація вимагає нових підходів до галузі житлово-комунального господарства як у фінансуванні, так і в управлінні нею; застосування нових методів, підходів, використання інноваційних технологій економічного споживання та сприятливого інвестиційного клімату. Необхідно переглянути та встановити економічно вигідні тарифи на оплату житлово-комунальних послуг для можливості комунальним підприємствам компенсувати свої втрати при їх наданні населенню, оскільки сьогодні підприємства житлово-комунального господарства працюють за збитковими тарифами, що призводить до занепаду галузі.

Крім економічних проблем, існують проблеми і на законодавчому рівні. На сьогодні у вітчизняному законодавстві відсутній чіткий консолідований, систематизований нормативно-правовий акт, який би регулював відносини в житлово-комунальній сфері, чітко визначав суб'єктів таких відносин, їх права та обов'язки, види підприємств, установ і організацій комунальної форми власності, правові режими функціонування господарюючих суб'єктів, встановлював чітку відповідальність за їх діяльність. Ми вважаємо, що на сьогодні необхідно ухвалити Кодекс про місцеве самоврядування в Україні. Цей

нормативно-правовий акт повинен поєднати у собі норми цивільного, господарського, фінансового, адміністративного права та ін. На сьогодні у Верховній Раді України на розгляді перебуває декілька законопроектів про комунальну власність, які заслуговують на увагу. Серед них визначимо три законопроекти, а саме: проект закону України «Про право комунальної власності та управління об'єктами права комунальної власності», внесений народними депутатами України О. Морозом та В. Семенюком на зміну раніше поданого від 12.08.2004 р. № 6042; законопроект України «Про управління об'єктами комунальної власності», розроблений Міністерством юстиції України на виконання доручень Кабінету Міністрів України від 08.04.2004 р. № 9987/8/1-04, та проект закону України «Про комунальну власність», внесений народними депутатами України М. Кругловим, О. Царьовим, В. Наконечним, від 15.10.2004 р. № 6042-2. Аналіз текстів зазначених законопроектів дозволяє зробити висновок, що (хоча автори і намагалися охопити відносини, які стосуються комунальної власності) ці законопроекти потребують доопрацювання у зв'язку з неузгодженістю з чинним законодавством України та реаліями сьогодення.

Позитивним аспектом у цих законопроектах є те, що автори намагалися консолідувати положення, що стосуються комунальної власності, які регулювалися різними нормативно-правовими актами, що створювало незручності в користуванні законодавством та розумінні його положень для користувача. Проте багато питань залишилося поза увагою авторів. Так, наприклад, жодний законопроект не містить визначення унітарного комунального підприємства (ст. 78 Господарського кодексу України), комерційного комунального підприємства (ст. 75), бюджетної установи та організації, хоча в законопроекті, поданому М. Кругловим, О. Царьовим, В. Наконечним мова про такі установи йдеться у п. 3 ст. 37, але з дещо невдалими формулюванням «установа, що перебуває на місцевому бюджеті». Автори законопроектів, замість назви «господарські товариства», використовують «корпоративні права», що в майбутньому при прийнятті таких законопроектів як законів спричинить суперечність та невідповідність між поняттями різних нормативно-правових актів. До того ж в усіх законопроектах відсутнє положення про фінансування підприємств, установ, організацій, про формування їх фондів, про порядок розподілу та використання коштів фондів, відсутній перелік дохідних джерел, порядок фінансування їх діяльності, порядок оподаткування, не визначена сфера діяльності.

У статтю 4 законопроекту від 12.08.2004 р. № 6042 (об'єкти комунальної власності) пропонуємо внести поняття «публічні грошові фонди органів місцевого самоврядування», їх класифікацію, ознаки, правові режими. Крім того, як об'єкт управління пропонуємо визначити бюджетні установи та організації (із визначенням поняття відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України) та окреслити їх ознаки. Пропонуємо визначити порядок формування фондів установ, організацій органів місцевого самоврядування, види доходів «власних надходжень» бюджетних установ з посиланням на Бюджетний кодекс України. Отже, на нашу думку, запропоновані проекти мають бути обов'язково доопрацьовані. Але ухвалення таких законопроектів не вирішить питання розгалуженості правового регулювання, а навпаки: до існуючої кількості нормативно-правових актів додасться ще один. У цьому зв'язку, на нашу думку, найкращим варіантом для систематизації нормативного матеріалу, який регулює відносини комунального сектору економіки, є прийняття Кодексу про місцеве самоврядування України.

3.3.3. Правове регулювання розподілу та використання коштів публічних фондів органів місцевого самоврядування

Порядок розподілу і використання коштів загального фонду місцевих бюджетів закріплено в Бюджетному кодексі України та деталізовано в інших нормативно-правових актах, таких як: Закон України «Про Державний бюджет (на відповідний рік)», рішення рад «Про місцевий бюджет на відповідний рік» та у нормативно-правових актах фінансових органів, Міністерства фінансів України та інших центральних органів виконавчої влади держави. Розподіл загального фонду місцевого бюджету відбувається під час складання, розгляду та прийняття місцевого бюджету відповідно до ст.ст. 32–47 Бюджетного кодексу України. Залежно від публічних потреб населення визначаються види видатків, задоволення яких відбувається шляхом бюджетного фінансування.

Незважаючи на те, що у 2010 році було ухвалено нову редакцію Бюджетного кодексу України, у ньому не приділено належної уваги класифікації видатків. На нашу думку, вона не повна і потребує уточнення та доповнення. Так, у розділі 4 глави 13 та 14 перелічені видатки, що

мають право здійснювати органи місцевого самоврядування, наведені види видатків у ст.ст. 82, 86, 88–93 Бюджетного кодексу України не знайшли відображення в бюджетній класифікації, наведеній у ст. 10 цього Кодексу. Аналіз указаних статей дає можливість визначити критерії, за якими можна ці видатки класифікувати та доповнити, зокрема:

- 1) залежно від значення публічних потреб держави в цілому:
 - а) видатки на забезпечення конституційного ладу держави, державної цілісності та суверенітету, незалежного судочинства, а також інші передбачені цим Кодексом видатки, які не можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню;
 - б) видатки, які визначаються функціями держави та можуть бути передані до виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності;
 - в) видатки на реалізацію прав та обов'язків Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування, які визначені законами України;
- 2) залежно від рівня бюджету, з якого вони фінансуються:
 - а) видатки, з бюджетів сіл, селищ, міст та об'єднань;
 - б) видатки, з бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та міст обласного значення, а також районних бюджетів;
 - в) видатки, з бюджету Автономної Республіки Крим та обласних бюджетів;
 - г) видатки, з бюджетів міст Києва та Севастополя;
- 3) залежно від характеру повноважень, якими наділені ради відповідного рівня, видатки поділяються на:
 - а) видатки на виконання власних повноважень (ст. 92);
 - б) видатки на виконання делегованих повноважень (ст. 93);
- 4) залежно від впливу на обсяги міжбюджетних трансфертів:
 - а) видатки, які враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів (ст. ст. 88–90);
 - б) видатки, які не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів (ст. 91).

Крім того, вважаємо за потрібне доповнити класифікацію такою класифікаційною ознакою, як залежність від фондів фінансування:

- а) видатки, що фінансуються із загального фонду бюджету;
- б) видатки, що фінансуються із спеціального фонду бюджету.

Поділ видатків залежно від фондів фінансування, не передбачений Бюджетним кодексом України. Тільки у ч. 3 ст. 74 визначено, що «видатки на обслуговування боргу здійснюються за рахунок коштів загального фонду бюджету».

Щодо спеціального фонду, то з усього тексту Бюджетного кодексу України тільки у двох статтях міститься інформація про характер видатків з цього фонду: ч. 2 ст. 71 та ч. 4 ст. 23, якими передбачено, що витрати спеціального фонду бюджету мають постійне бюджетне призначення, яке дає право проводити їх виключно в межах і за рахунок відповідних надходжень до спеціального фонду згідно із законодавством, якщо законом або рішенням про місцевий бюджет не встановлено інше. Таким чином, пропонуємо ст. 10 Бюджетного кодексу України викласти у новій редакції, що забезпечить комплексне сприйняття видів видатків, підкреслить певну системність та допоможе сформувати загальне уявлення про видатки, що здійснюються як на рівні держави, так і на рівні органів місцевого самоврядування.

Після проведеного аналізу процесу розподілу та використання коштів загального фонду місцевих бюджетів приходимо до висновку, що ці процеси детально і всебічно описані в чинному законодавстві: у Бюджетному кодексі України, Законі України «Про Державний бюджет», у рішеннях відповідних рад «Про місцевий бюджет», у наказах Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, постановях Кабінету Міністрів України тощо.

До сьогодні існують проблеми щодо процедури розподілу та використання коштів загального фонду місцевого бюджету, незважаючи на законодавче визначення цього процесу. Ці проблеми стосуються дотримання двох основних бюджетних принципів: субсидіарності та ефективності, що закріплені в Бюджетному кодексі України. Важливість дотримання цих принципів зумовлена їх значенням, оскільки саме вони встановлюють якість надання послуг та повноту задоволення публічних потреб населення в умовах жорсткої економії фінансових ресурсів. Отже, розглянемо ці два принципи та з'ясуємо причини та наслідки неналежної уваги до них з боку законодавця.

Принцип субсидіарності означає, що «розподіл видів видатків між державним бюджетом та місцевими бюджетами, а також між місцевими бюджетами повинен ґрунтуватися на максимально можливому

наближенні надання суспільних послуг до їх безпосереднього споживача». Цей принцип виходить із загальної ідеї фіскальної децентралізації, яка означає розподіл функцій, фінансових ресурсів і відповідальності за їх використання між центральним і локальним рівнями управління. Основоположником ідеї фінансової децентралізації був американський економіст Ч. Тібу, який обґрунтував її у своїй роботі «Економічна теорія фіскальної децентралізації в публічних фінансах: необхідність, джерела й використання».

Ця ідея закріплена у п. 5 ст. 4 Європейській хартії місцевого самоврядування, яка додатково підкреслює, що при делегуванні повноважень центральними або регіональними органами місцеві органи самоврядування повинні, наскільки це можливо, мати свободу пристосування їх здійснення до місцевих умов. Після ратифікації цієї Хартії Верховною Радою України ці положення були закріплені як у Конституції України, так і в Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні», а згодом і в Бюджетному кодексі України.

Найскладнішою проблемою при впровадженні цієї ідеї на території України, після тотальної централізації управлінської і фінансової системи за часів існування СРСР, є раціональне та ефективне співвідношення закріплених та делегованих функцій органів місцевого самоврядування, співвідношення функцій держави з функціями територіальних громад, закріплення повноважень органів влади та управління. Питаннями розмежування повноважень між центральними органами влади й органами місцевого самоврядування серед зарубіжних учених займався Р. Масгрейв, який розробив класифікацію суспільних завдань, за допомогою якої можна визначити доцільність закріплення тих чи інших функцій за відповідними рівнями управління. Він вважав, що основною функцією місцевих органів влади має бути забезпечення місцевого населення суспільними товарами й благами, відповідно до уподобань населення при максимальному ступені покриття тягаря фінансування, яке лягає на бенефіціарів цих послуг. Делегування повноважень – найпоширеніша форма фінансової децентралізації, що може здійснюватися в договірній формі (на підставі угоди сторін) чи на підставі прийняття відповідних актів (делеговане законодавство). Делеговані державою повноваження встановлюються у законодавчому порядку центральним урядом і передбачають відповідну передачу фінансових і матеріальних ресурсів. При цьому виконання цих обов'язків підконтрольне державі. Так, у ст. ст. 63, 64 Зако-

ну України «Про місцеве самоврядування в Україні» та у ст. ст. 92, 93 Бюджетного кодексу України закріплені поняття делегованих та власних повноважень органів місцевого самоврядування. До того ж щорічно законом України «Про Державний бюджет» та у рішеннях рад «Про місцевий бюджет» визначається порядок їх передачі та відповідний розмір фінансування. Але, незважаючи на законодавче закріплення порядку передачі функцій між рівнями влади, жодним нормативним актом не встановлено чіткого механізму розподілу відповідальності за невиконання або неналежне виконання делегованих повноважень; не встановлено відповідальності для органів, що передають повноваження за несвочасне їх фінансування, або фінансування не в повному обсязі, що негативно впливає на ефективність їх виконання. Крім того, при делегуванні органам місцевого самоврядування певних повноважень не враховується: по-перше, доцільність передачі конкретних повноважень; по-друге, фінансова забезпеченість виконання цих повноважень у повному обсязі; по-третє, наявність реальної можливості практичного виконання органами місцевого самоврядування переданих повноважень. Про це свідчить негативна практика, яка існує на сьогодні.

З метою запобігання неефективного розподілу та використанню бюджетних коштів була розроблена і ухвалена Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 р. № 538-р. До того ж було видано Наказ Міністерством фінансів України «Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 29.12.2002 р. № 1098 “Про паспорти бюджетних програм”, із змінами і доповненнями». Необхідність у застосуванні програмно-цільового методу при розробці бюджетних програм була закріплена і в Бюджетному кодексі України. Важливість цього методу, на думку зарубіжних експертів (Е. Ведунг¹⁴³, Р. Хакет¹⁴⁴, Е. Лехан¹⁴⁵, Р. Зоді¹⁴⁶) полягає, у тому, що можна слідкувати за впровадженням і виконанням при-

¹⁴³ Ведунг Е. Оцінювання державної політики і програм / Ведунг Е.; [пер. з англ.]. – К.: ВСЕ-УВІТО, 2003. – С. 20.

¹⁴⁴ Хакет Р. Програмно-цільовий метод / Хакет Р. – 1999. – 329 с.

¹⁴⁵ Lexan E. Simplified Governmental budgeting.chicago: Municipal finance Officers Association. – 1981. – P. 22.

¹⁴⁶ Зоді Річард Е. Програмно-цільовий бюджет. ПЕФР: [проект підтримки реформ місцевого бюджету] / Зоді Річард Е. / Агенція США з міжнародного розвитку (м. Хмельницький). – 2003. – 59 с.

йнятих програм, їх доцільністю, результативністю, визначати співвідношення затрат і результату. Незважаючи на те, що Концепція була ухвалена ще у 2002 році, дотепер програмно-цільовий метод не відображений у нормативно-правовому акті, який би чітко встановлював механізм його запровадження, у якому було б визначено об'єктивні критерії розрахунку фінансової забезпеченості на рівні адміністративно-територіальних одиниць, науково обґрунтовану методіку застосування такого методу й методологію коректування отриманих до бажаних результатів. Проблеми у застосуванні програмно-цільового методу існують навіть з визначенням критеріїв (індикаторів), які саме і повинні вказувати на відхилення при виконанні програми від бажаного результату. Важливість даної проблеми полягає в тому, що якщо неправильно будуть підібрані індикатори, то моніторинг буде показувати або хибні результати, або надавати некорисну інформацію, і тоді мета застосування цього методу буде зведена нанівець. Наприклад, у навчальному посібнику Міністерства фінансів України «Складання, розгляд та затвердження місцевих бюджетів на основі положень Бюджетного кодексу України»¹⁴⁷ наведені показники результативності, серед яких виділяють (на прикладі галузі освіти): 1) показники продукту (кількість випускників); 2) показники затрат (кількість навчальних закладів за категоріями); 3) показники ефективності (вартість навчання одного учня); 4) показник результату (поліпшення рівня освіти). На нашу думку, такі показники не дадуть змогу об'єктивно провести моніторинг ефективності використання бюджетних коштів у галузі освіти, оскільки показник ефективності ототожнено з показником затрат, до того ж відсутній показник якості. Важливість показника якості полягає в тому, що він допомагає проаналізувати властивості, які має виготовлений продукт (надана послуга) з тими, які повинен мати продукт (послуга), що здатні задовольнити відповідні потреби. До того ж через показник якості повинен виражатися кінцевий результат програми.

Показники – це певний компроміс, якого бажано досягти при виконанні певної програми через зіставлення необхідного з можливим. Якщо звернутися до зарубіжного досвіду, то наприклад, американський економіст Р. Хакет вважає, що показники результативності до-

¹⁴⁷ Складання, розгляд та затвердження місцевих бюджетів на основі положень Бюджетного кодексу України: [навчальний курс] / Міністерство фінансів України. – К.: Міленіум, 2002. – С. 141–142.

звояють: показати ефективність використання бюджетних коштів; вимірювати ті самі результати через деякий час; порівнювати результати виконання бюджетних програм у динаміці за роками та між головними розпорядниками бюджетних коштів; зазначати зміни, які відбуваються у групі споживачів, чи зміни у проблемах, на розв'язання яких спрямована програма. Американський економіст Р. Зоді, який є головним консультантом Агенції США з міжнародного розвитку з питань упровадження програмно-цільового методу в Україні, виділяє такі показники, як: 1) показники затрат: ресурси, що використовуються для забезпечення виконання напрямів діяльності програм (наприклад, кількість працівників на повний робочий день); 2) показники робочого навантаження: обсяг робіт; 3) показники продукту: виконаний обсяг робіт; 4) показники продуктивності: показник робочого навантаження: вартість одної одиниці продукту; 5) показники результативності: наприклад, кількість студентів-випускників; 6) показники корисності: користь для суспільства.

Отже, урахувавши позитивний досвід зарубіжних країн і вітчизняну практику, можна зробити висновок, що до індикаторів (критеріїв), які повинні відображати ефективність та результативність виконання бюджетної програми при проведенні моніторингу виконання програмно-цільового методу, необхідно віднести: 1) показники продукту (обсяг виробленої продукції); 2) показники затрат (обсяг залучених ресурсів); 3) показники економічності (однаковий вихід продукту за найменших витрат); 4) показники ефективності (співвідношення результату від отриманих результатів); 5) показники якості (сукупність властивостей продукту (послуги), що зумовлюють задоволення певних потреб¹⁴⁸. Щодо поняття «результативність програми», то його потрібно трактувати як сукупність показників зазначених вище індикаторів.

Крім визначення критеріїв для здійснення моніторингу, необхідно провести навчання та підготовку кадрів, які безпосередньо будуть проводити моніторинг, а основне – розробити методологію проведення контрольних заходів та методологію коригування результатів виконання програм для виходу на бажаний кінцевий результат.

На сьогодні, внаслідок відсутності чіткої регламентації програмно-цільового методу, приймається велика кількість державних програм, кожна з яких вимагає серйозних бюджетних витрат, але про

¹⁴⁸ Павлюк К. В. Оцінка виконання бюджетних програм: результативні показники / К. В. Павлюк // Фінанси України. – 2005. – № 2. – С. 70–77.

якість виконання цих програм, ефективність витрачання бюджетних коштів при їх виконанні, доцільність їх прийняття та виконання, про те, чи досягається кінцевий результат та чи визначено його взагалі, сьогодні важко робити висновок, оскільки програми розробляються та затверджуються без дотримання будь-якої методології, особливо на місцевому рівні.

Таким чином, правове регулювання розподілу і використання коштів загального фонду місцевого бюджету органів місцевого самоврядування чітко регламентує механізм поводження з бюджетними коштами, але вимагає ретельного підходу до ефективного поводження з бюджетними коштами, особливо на місцевому рівні, з урахуванням принципу субсидіарності, ефективності, самостійності та публічності, до того ж дотримання принципів повинне відбуватися в комплексі.

Щодо спеціального фонду місцевих бюджетів, то він має особливий статус як формування, так і специфічний режим розподілу й використання акумульованих до нього грошових ресурсів.

Розглянемо кожний фонд окремо для з'ясування, чи належним чином у законодавстві визначено порядок його розподілу та використання?

Отже, розглянемо першу групу цільових грошових фондів органів місцевого самоврядування (це ті фонди, що є в кожному бюджеті і функціонування яких відіграє важливу роль не тільки для конкретної території, а й має стратегічне значення для держави). До таких фондів ми відносимо: бюджет розвитку, фонд охорони навколишнього природного середовища, територіальні дорожні фонди та інші.

Пропонуємо сформулювати основні ознаки фондів для здійснення їх класифікації у майбутньому:

1. Бюджет розвитку (фонд розвитку), його характеристика:

1) законодавство, що регулює розподіл і використання даного фонду: Бюджетний кодекс України, Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні», рішення місцевих рад «Про місцеві бюджети» та інші підзаконні нормативні акти, тобто нормативні акти загального характеру;

2) мета створення (визначена у Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні») – реалізація програм соціально-економічного розвитку відповідної території, пов'язаних із здійсненням інвестиційної та інноваційної діяльності, а також на фінансування субвенцій та інших видатків, пов'язаних з розширеним відтворенням;

3) суб'єкти, що його формують, – чітко не визначені в законодавстві, оскільки, як вже було зазначено, надходження цього фонду в основному від операцій з капіталом, субвенцій та ін.;

4) об'єкт чи (суб'єкт-отримувач) фінансування – виходячи з мети фонду, немає чітко визначеного об'єкта чи суб'єкта-отримувача, вони змінюються відповідно до рішення місцевої влади кожний рік;

5) розмір надходжень та відрахувань у законодавстві – у законодавстві не передбачено чітко встановлених розмірів.

6) якщо безпосередньо розглядати види видатків бюджету розвитку, то ч. 2 ст. 71 Бюджетного кодексу України встановлено, що до витрат бюджету розвитку місцевих бюджетів належать: а) погашення основної суми боргу відповідно Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування (крім боргу, що визначений відповідно до ст. 73); б) капітальні вкладення; в) внески органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування у статутні фонди суб'єктів підприємницької діяльності.

Порядок здійснення видатків з бюджету розвитку окремо не передбачений, а отже, здійснюється за принципами бюджетно-кошторисного фінансування. Напрями використання коштів фондів зумовлені метою створення фонду і конкретизуються у відповідних програмах соціально-економічного та культурного розвитку міст. Наприклад, згідно зі ст. 58 Рішення Київської міської ради «Про бюджет міста Києва на 2011 рік» напрями використання коштів бюджету розвитку та цільового фонду на капітальні вкладення затверджуються Програмою соціально-економічного та культурного розвитку міста Києва на 2011 рік.

Після проведеного аналізу законодавства можна зробити висновок, що окремого нормативного акта, який би визначав порядок витрачання коштів бюджету розвитку, не існує, як не має чіткої методології та критеріїв визначення пріоритетних програм, заходів, які необхідно фінансувати за рахунок коштів цього фонду, не прописана методологія та критерії визначення розміру фінансування заходів. Це призводить до того, що на сьогодні тільки в місті Києві прийнято понад 70 цільових програм, у яких передбачені заходи, не узгоджені між собою, що призводить до їх дублювання та подвійного фінансування декількома розпорядниками коштів. Відсутня система, яка б давала відповідь на питання соціальної та економічної ефективності проведення тих чи інших видатків з бюджету розвитку.

Так, наприклад, при здійсненні видатків на капітальне будівництво з бюджету розвитку затвердження об'єктів для будівництва чи капітального ремонту відбувається без урахування соціального ефекту такого об'єкта для відповідного міста, до того ж часто будуються такі об'єкти без затвердження проектно-кошторисної документації, що призводить до неефективного витрачання бюджетних коштів. Ситуація, що склалася, свідчить про необхідність у розробці відповідного нормативно-правового акта, який би чітко встановлював мету та завдання функціонування такого фонду розвитку, відповідальних за реалізацію поставлених завдань, методологію визначення пріоритетних напрямів першочергового фінансування відповідних заходів, визначення розмірів такого фінансування, стратегії та тактики досягнення кінцевого результату.

2. Територіальний дорожній фонд та його загальна характеристика:

1) законодавство, що регулює розподіл і використання даного фонду: Бюджетний кодекс України, Закон України «Про Державний бюджет України», Податковий кодекс України, Закон України «Про джерела фінансування дорожнього господарства України», рішення місцевих рад «Про місцеві бюджети» та Положення, затверджені рішеннями відповідних рад, інші нормативно-правові акти;

2) мета створення визначена у Законі України «Про джерела фінансування дорожнього господарства України» та Положенні про територіальні дорожні фонди, фінансування робіт, пов'язаних з будівництвом, реконструкцією, ремонтом і утриманням автомобільних доріг;

3) суб'єкти, що його формують, чітко визначені в законодавстві, відповідно до ст. 231.1 Податкового кодексу України платниками збору є юридичні та фізичні особи, які здійснюють першу реєстрацію в Україні транспортних засобів, що згідно зі статтею 232 цього Кодексу є об'єктами оподаткування;

4) об'єкт чи суб'єкт-бенефіціар фінансування – будівництво, реконструкція, ремонт і утримання автомобільних доріг;

5) розмір надходжень та відрахувань у законодавстві – чітко визначені у законодавстві розміри надходжень, порядок та строки сплати до фонду.

6) порядок розподілу коштів, отриманих від сплати податку. Так, ч. 2 ст. 69 Бюджетного кодексу України визначено збір за першу реєстрацію транспортного засобу, що зараховується у розмірі: 30% – до бюджету Автономної Республіки Крим і обласних бюджетів

та 70 % – до бюджету міста Сімферополя і бюджетів міст – обласних центрів – у разі реєстрації транспортних засобів на території цих міст; 50 % – до бюджету Автономної Республіки Крим і обласних бюджетів та 50 % – до міських, селищних і сільських бюджетів у разі реєстрації транспортних засобів на відповідній території; 60 % – до бюджету міста Києва і 40 % – до обласного бюджету Київської області у разі реєстрації транспортних засобів у місті Києві; 100 % – до бюджету міста Севастополя у разі реєстрації транспортних засобів у місті Севастополі;

7) незважаючи на те, що законодавство України чітко встановлює та регулює порядок формування територіальних дорожніх фондів, альтернативні додаткові джерела фінансування, закріплює програми, стандарти і правила утримання й експлуатації автомобільних доріг різного значення та інше, наприклад: Закон України «Про концесії на будівництво та експлуатацію автомобільних доріг» від 14.12.1999 р., Закон України «Про автомобільні дороги», Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку автомобільних доріг загального користування державного значення», Правила Української державної корпорації по будівництву, ремонту та утриманню автомобільних доріг «Укравтодор», Технічні правила ремонту та утримання автомобільних доріг загального користування України П-Г.1–218–113–97 від 26.09.1997 р. № 190 та інші, якість автомобільних доріг на всій території України залишається незадовільною. Причину такого стану справ ми вбачаємо в недотриманні встановлених нормативів щодо якості виконання робіт і послуг, які пов'язані з обслуговуванням автомобільних доріг, незалежно від підпорядкування. Це відбувається, на нашу думку, з декількох причин: 1) неналежне фінансування (не в повному обсязі) заходів з підтримки в належному стані автомобільних доріг; 2) неякісна робота відповідних дорожніх служб; 3) непродуманий, без дотримання принципу доцільності, розподіл повноважень між службами стосовно виконання певних видів робіт та послуг, що призводить до неефективного використання, розпорошення грошових ресурсів територіальних дорожніх фондів; 4) неналежний контроль або його відсутність з боку контролюючих органів за якістю виконання робіт та за ефективним, цільовим, доцільним розподілом і використанням наявних коштів територіальних дорожніх фондів; 5) фактична відсутність відповідальності органів, на яких покладено обов'язок щодо утримання автомобільних доріг.

Ця ситуація вимагає встановлення ефективного дієвого контролю за діяльністю відповідальних органів (дорожніх служб за вчасно виконану якісну роботу, а органів місцевого самоврядування – за ефективний розподіл повноважень між різними рівнями територіальних органів та відповідно до визначених повноважень, за своєчасне і в повному обсязі здійснення видатків на їх фінансування), розроблення дієвого механізму застосування відповідальності за марнотратне, неефективне використання коштів дорожніх фондів відповідальними суб'єктами.

Фонд охорони навколишнього природного середовища, його характеристика:

1) законодавство, що регулює розподіл і використання даного фонду: Бюджетний кодекс України, Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні», рішення місцевих рад «Про місцеві бюджети», Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища», Податковий кодекс України та інші нормативно-правові акти;

2) мета створення (визначена у Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища») – забезпечення екологічної безпеки, запобігання і ліквідація негативного впливу господарської та іншої діяльності на навколишнє природне середовище, збереження природних ресурсів, генетичного фонду живої природи, ландшафтів та інших природних комплексів, унікальних територій та природних об'єктів, пов'язаних з історико-культурною спадщиною;

3) суб'єкти, що його формують, чітко визначені в законодавстві. Відповідно до Податкового кодексу України платниками збору є суб'єкти підприємницької діяльності, незалежно від форм власності, включаючи їх об'єднання, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої територіальної громади; постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи в Україні; громадяни, які здійснюють на території України і в межах її континентального шельфу викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище та розміщення відходів;

4) об'єкт чи суб'єкт-бенефіціар фінансування – виходячи з мети фонду, охорона навколишнього природного середовища як сукупність природних і природно-соціальних умов та процесів, природні ресурси, як залучені в господарський обіг, так і невикористані в народному господарстві у даний період (земля, надра, води, атмосферне повітря,

ліс та інша рослинність, тваринний світ), ландшафти та інші природні комплекси;

5) розмір надходжень та відрахувань – Податковим кодексом України передбачені чіткі розміри надходжень та видатків фонду;

6) порядок розподілу коштів фондів: 70% грошових стягнень за шкоду, заподіяну порушенням законодавства про охорону навколишнього природного середовища внаслідок господарської та іншої діяльності, у тому числі: до сільських, селищних, міських бюджетів – 50%, обласних бюджетів та бюджету Автономної Республіки Крим – 20%, бюджетів міст Києва та Севастополя – 70%.

Щодо визначення в рішеннях рад про місцеві бюджети порядку розподілу та використання коштів фонду, то фонд охорони навколишнього природного середовища – єдиний з усіх фондів, що чітко визначений у межах розділу «Цільові фонди» в місцевому бюджеті. Але, незважаючи на це, залишаються відповідні недоліки у порядку розподілу та використання коштів цих фондів на територіальному рівні. В органів місцевого самоврядування відсутня регламентація процедури прийняття рішень, методологія про надання коштів на здійснення природоохоронних заходів, також відсутній порядок оформлення таких рішень, критерії визначення пріоритетних напрямів фінансування відповідних видатків у сфері охорони навколишнього природного середовища. При формуванні даного фонду не всі ради затверджують відповідне положення про його функціонування, це призводить до дублювання функцій органами різних рівнів при здійсненні відповідних заходів, до нераціонального використання коштів фондів. Часто органи місцевого самоврядування не мають стратегії та не дотримуються програм, прийнятих для забезпечення природоохоронних заходів. До того ж у законодавстві відсутній порядок подання звітів про ефективне використання цільових коштів, а отже, відсутній контроль. Зважаючи на це, деякі вчені, зокрема С. Кузнецова, виходячи з умов ефективності правового забезпечення діяльності зазначених фондів та аналізу зарубіжного законодавства, обґрунтовує недоцільність консолідації таких фондів у межах бюджетів, оскільки це призводить до скорочення обсягів надходжень, втрати цільового спрямування коштів¹⁴⁹. Учений наголошує на необхідності у створенні позабюджет-

¹⁴⁹ Кузнецова С. В. Правове забезпечення фінансування у сфері охорони навколишнього природного середовища: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.06 / С. В. Кузнецова. – К., 2000. – 24 с.

ного цільового Екологічного фонду, прийнятті закону про податок на природні ресурси, які б урегулювали питання забезпечення формування та використання природного середовища та інших джерел. Ми підтримуємо таку думку, оскільки внаслідок консолідації цього фонду в межах місцевих бюджетів втрачається можливість ефективного управління відповідним фондом та відповідна економічна свобода органів місцевого самоврядування (погодження розмірів та видів видатків з вищими органами). У зв'язку з цим розпоршується відповідальність між численними розпорядниками коштів, як наслідок – неефективне використання коштів.

Отже, ми вважаємо, що така практика створення відповідних фондів є негативною, оскільки призводить до неефективних бюджетних втрат, які не мають публічного економічного ефекту, який би позитивно вплинув на ситуацію на певній території, оскільки разові несистемні видатки без стратегічного спрямування не дають результату.

Таким чином, перш ніж створювати цільовий фонд органів місцевого самоврядування, на нашу думку, необхідно:

1) визначити мету створення, для досягнення якої розробити стратегію або програму функціонування фонду, із спрямуванням на досягнення комплексного результату (тобто вирішення конкретної проблеми чи забезпечення публічної потреби населення);

2) чітко окреслити джерела надходження, розмір яких може забезпечити необхідну кількість ресурсів для фінансування визначених видатків;

3) визначити коло видатків, які будуть відповідати меті, і сукупність яких буде виражати собою кінцевий результат, задля якого цей фонд був створений;

4) розробити критерії та методологію встановлення пріоритетності видатків з визначеної групи, розміру та порядку їх фінансування;

5) визначити критерії, які б указували на невиконання програми, на задовільне виконання програми та на виконання програми в повному обсязі;

6) встановити розпорядників коштів та закріпити за ними функції з дотриманням принципів: корисності, ефективності та доцільності;

7) визначити відповідальних осіб за досягнення окресленого результату;

8) встановити порядок звітності, державного та громадського контролю за рухом коштів, ефективним, доцільним та цільовим їх використанням;

9) усе перераховане вище формально закріпити у відповідному положенні, затвердженому рішенням місцевої ради.

Таким чином, переглядаючи рішення місцевих рад про місцеві бюджети, ми не змогли виявити інші види цільових централізованих бюджетних фондів органів місцевого саморядування, оскільки жодний з фондів не відображається у дохідній чи видатковій частинах місцевих бюджетів, хоча є їх складовою. Відсутні окремі рішення про їх створення, положення про їх функціонування та будь-яка реєстрація цих фондів і форма публічної звітності щодо функціонування даних фондів. Саме такий стан справ вимагає виділення певного виду фондів із структури місцевих бюджетів та надання їм статус публічних централізованих цільових позабюджетних фондів органів місцевого самоврядування». Таке виділення буде сприяти: по-перше, посиленню їх цільового спрямування; по-друге, зміні методів управління (не буде здійснюватися погодження видів та розмірів видатків фондів з вищими органами), тобто підтримка ідеї децентралізації влади; по-третє, підвищення рівня економічної самостійності органів місцевого самоврядування; по-четверте, посилення відповідальності органів місцевого самоврядування перед населенням відповідної території за прийняті рішення та їх ефективність.

Для об'єктивності віднесення того чи іншого фонду до бюджетних чи позабюджетних фондів, що безпосередньо впливає на порядок та методи управління ними, необхідно визначити чіткі критерії такого розподілу та закріпити їх у законодавстві. На нашу думку, такими критеріями можуть бути:

- 1) залежно від мети створення фондів:
 - задоволення загальнодержавних потреб – потреб, які виникають незалежно від територіального розташування адміністративно-територіальної одиниці, її кліматичних умов, особливостей соціальних груп населення, які проживають на цій території, екологічної, економічної ситуації та інших факторів;
 - орієнтовані на задоволення місцевих потреб – мета створення полягає у задоволенні специфічних потреб населення, які характерні саме для цієї територіальної одиниці, тобто особливість потреб викликана: кліматичними умовами внаслідок відповідного розташування території; наявністю особливих соціальних груп населення, що проживають на цій території, нестандартною екологічною, економічною ситуацією; розташуванням продуктивних сил тощо;

- 2) за характером суб'єкта:
 - фонди з невизначеним суб'єктом-бенефіціаром – створення яких є корисними для всіх суб'єктів, що проживають на даній території;
 - фонди з визначеним суб'єктом-бенефіціаром – це визначена відповідна категорія суб'єктів, що має особливості залежно від роду діяльності, стану здоров'я, соціального становища, умов проживання, суб'єктів, які беруть участь у специфічних відносинах;
- 3) за наявністю прямого зв'язку між внесками та виплатами:
 - наявність прямого зв'язку між внесками і виплатами – безвідплатний характер фонду, а якщо відплата є, то вона опосередкована (виплати з цього фонду не залежать від суб'єктів-бенефіціарів, від їх участі у їх формуванні);
 - відсутність прямого зв'язку між внесками і виплатами – є чітко визначена формула, яка встановлює пряму залежність між сумою внесків і сумою виплати для суб'єктів-бенефіціарів, на яку вони можуть розраховувати.

Можуть бути й інші критерії, але, на нашу думку, для прийняття рішення щодо вилучення фонду зі складу місцевого бюджету повинні вказуватися не менше двох критеріїв, визначених нами.

Наведемо приклад: якщо проаналізувати територіальні дорожні фонди з використанням запропонованих нами критеріїв:

- 1) щодо мети створення – то їх створення підпадає під загальнодержавну мету, оскільки актуальність існування шляхів належної якості існує для будь-якої адміністративно-територіальної одиниці;
- 2) стосовно суб'єкта-бенефіціара – не визначений, оскільки автомобільними дорогами користуються всі, незалежно від наявності автомобіля чи іншого самохідного засобу;
- 3) щодо прямого зв'язку з внесками – відсутній, немає чітко встановленої формули співвідношення отриманого від вкладеного.

Отже, територіальні дорожні фонди повинні перебувати в межах спеціального фонду місцевого бюджету.

Інший приклад: адміністративно-територіальна одиниця межує з кордоном держави, унаслідок чого стоїть гостра проблема біженців (підвищена криміногенна ситуація, їх утримання, депортування, надання громадянства та інше). При прийнятті рішення про створення фонду доцільно відразу надати йому статусу централізованого цільового позабюджетного, оскільки:

1) мета створення – зорієнтована на потреби конкретної території, яка особливо актуальна для прикордонних адміністративно-територіальних одиниць, і мета не загальнодержавна, а саме місцева публічна;

2) щодо суб'єкта-бенефіціара – чітко виражений – біженці.

3) щодо прямого зв'язку з внесками – відсутній.

Доцільність виділення даного фонду зі структури місцевого бюджету полягає в тому, що органи місцевого самоврядування, найбільш зацікавлені в урегулюванні цих відносин, розуміють співвідношення видів видатків, розміру їх фінансування з якістю виконання функцій для врегулювання даної проблеми. Крім того, що внаслідок надання статусу «позабюджетний» такому фонду, в органів місцевого самоврядування підвищується економічна самостійність при прийнятті рішення щодо розпорядження фондом, посилюється цільове спрямування коштів з цього фонду, населення цієї території зможе здійснювати належний громадський контроль за якісним виконанням функцій та пред'явити претензії безпосередньо до органів місцевого самоврядування за стан справ, тобто автоматично підвищується відповідальність органів місцевого самоврядування.

Але з кожного правила є винятки, і таким винятком ми вважаємо фонд охорони навколишнього природного середовища, про що зазначено вище.

Отже, до публічних централізованих цільових позабюджетних фондів органів місцевого самоврядування пропонуємо віднести: фонди, метою створення яких є орієнтація на вирішення особливих місцевих потреб та /або які мають чітко визначеного суб'єкта-бенефіціара, а також мають прямий зв'язок між внесками та виплатами.

РОЗДІЛ 4

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ

ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ

У СФЕРІ МІСЦЕВИХ ФІНАНСІВ

Питання відповідальності за правопорушення у сфері місцевих фінансів переважно перебуває поза увагою науковців. Ілюстрацією цього є, наприклад, той факт, що в підручниках, навчальних посібниках, монографіях з фінансового права відсутні, як правило, відповідні розділи чи параграфи. Фактично відсутні й наукові статті з такої проблематики. Головна увага науковців зосереджена на дослідженні питань регулювання системи доходів і видатків місцевих бюджетів.

На наш погляд, у будь-якій галузі права, крім нормативного регулювання соціально корисної поведінки за принципом «як треба (дозволено) і як не можна (заборонено) діяти», важливу роль відіграє також встановлення відповідальності за відсутність дій, здійснення яких регулятивні акти вимагають від суб'єктів, а також за дії, вчиняти які регулятивні акти забороняють. Без цього навряд чи можна гарантувати дотримання приписів правових норм, реалізації суб'єктивних прав і виконання юридичних обов'язків учасниками будь-яких правовідносин.

4.1. ВИДИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ

У СФЕРІ МІСЦЕВИХ ФІНАНСІВ

ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ

Щодо методології подальшого аналізу, то доречно зауважити про таке:

1. У контексті питання щодо відповідальності за правопорушення у сфері місцевих фінансів недоцільно звертатися до аналізу наявних позицій стосовно загальної ситуації з визнання самостійного виду

відповідальності в галузі фінансового права або заперечення його існування. Варто зосередити увагу на визначенні видів відповідальності за правопорушення у сфері місцевих фінансів, виявленні особливостей їх застосування та розробці пропозиції щодо напрямів удосконалення відповідальності за порушення у сфері місцевих фінансів.

2. Юридичну відповідальність у галузі фінансового права традиційно можна класифікувати за видами санкцій: фінансові, адміністративні, кримінально-правові, а отже – фінансова відповідальність, адміністративна відповідальність, кримінальна відповідальність. Однак для вирішення поставлених тут завдань більш доцільно розглядати відповідальність за порушення фінансового законодавства як комплексну категорію, що складається з відносно відокремлених блоків, залежно від інституційної належності фінансово-правових норм: а) відповідальність за порушення бюджетного законодавства; б) відповідальність за порушення податкового законодавства. Види санкцій, а отже, і види відповідальності (фінансова, кримінальна тощо) мають відокремлюватися в межах зазначених блоків.

Предмету дослідження (відповідальність за правопорушення у сфері місцевих фінансів) найбільше відповідає перший з цих блоків – відповідальність за порушення бюджетного законодавства. У зв'язку з цим подальший матеріал присвячений аналізу видів санкцій, загальних та спеціальних ознак складів порушень саме бюджетного законодавства у сфері місцевих фінансів.

4.1.1. Характеристика санкцій, що застосовуються до учасників бюджетного процесу за порушення бюджетного законодавства у сфері місцевих фінансів

Пункти 2–8 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України містять перелік видів санкцій за порушення бюджетного законодавства, складі яких визначені у пп. 1–40 ч. 1 ст. 116 цього Кодексу.

Таким чином, Бюджетним кодексом України передбачений самостійний вид санкцій за бюджетні правопорушення, тобто за порушення встановлених цим Кодексом чи іншим бюджетним законодавством норм.

Заходи впливу за порушення бюджетного законодавства містяться у ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу у певному порядку, а саме: від само-

го поширеного до заходу впливу, який застосовується за одне правопорушення.

Попередження застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства.

Зупинення операцій з бюджетними коштами застосовується за скоєння 28 видів порушень бюджетного законодавства.

Призупинення бюджетних асигнувань застосовується за 11 видів порушень бюджетного законодавства.

Зменшення бюджетних асигнувань застосовується за 3 види порушень бюджетного законодавства.

Повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету застосовується за 1 вид порушення бюджетного законодавства.

Зупинення дії рішення про місцевий бюджет застосовується за 1 вид порушення бюджетного законодавства.

Безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів застосовується за 1 вид порушення бюджетного законодавства.

Заходи впливу за порушення бюджетного законодавства можуть застосовуватися тільки за наявності певних законних підстав. Відсутність таких законних підстав унеможливує не тільки застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, а й настання правової відповідальності.

Підставою застосування заходів впливу є виключно наявність у діях або бездіяльності учасника бюджетного процесу об'єктивних та суб'єктивних ознак складу порушення бюджетного законодавства, передбаченого Бюджетним кодексом України.

Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства як захід впливу застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства України.

Суб'єкт правопорушення (учасник бюджетного процесу), до якого вжитий цей захід впливу, зобов'язаний виконати вимогу щодо усунення виявлених порушень бюджетного законодавства у 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, уповноваженим цим Кодексом на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства. До календарного строку зараховуються як робочі, та і неробочі

дні. Однак, якщо останній (тридцятий) день строку припадає на вихідний, святковий або інший неробочий день, днем закінчення строку є перший за ним робочий день. В останній день строк завершується в момент, коли в установі, де мають бути здійснені дії щодо усунення порушення бюджетного законодавства, за встановленими правилами припиняються відповідні операції (ст. 254 Цивільного кодексу України).

Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства мають право застосувати учасники бюджетного процесу, уповноважені нормами Бюджетного кодексу України на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

З урахуванням змісту ст.ст. 109–115 Бюджетного кодексу України попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства може бути застосоване:

– Верховною Радою України. Стаття 109 Бюджетного кодексу України містить також положення щодо контрольних функцій Комітету Верховної Ради України з питань бюджету;

- Рахунковою палатою;
- Міністерством фінансів України;
- місцевими фінансовими органами;
- органами Державного казначейства України;
- органами Державної контрольно-ревізійної служби;
- Верховною Радою Автономної Республіки Крим;
- місцевими радами;
- Радою міністрів Автономної Республіки Крим;
- обласними державними адміністраціями;
- міськими державними адміністраціями в містах Києві та Севастополі;
- районними державними адміністраціями;
- виконавчими органами міських рад.

У 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 учасника бюджетного процесу, що прийняв рішення про попередження, і надати відповідні підтвердні документи.

Зупинення операцій з бюджетними коштами. Зупинення операцій з бюджетними коштами є одним із заходів впливу і застосову-

ється за порушення бюджетного законодавства, визначені пп. 1–3, 10, 11, 14–29, 32–36, 38 і 40 ч. 1 статті 116 Бюджетного кодексу України. Зупинення операцій з бюджетними коштами полягає у припиненні будь-яких операцій із здійснення платежів з рахунку порушника бюджетного законодавства.

Рішення про зупинення операцій з бюджетними коштами може бути прийняте як після застосування попередження (у випадку неусунення порушення бюджетного законодавства у встановлений строк), так і одночасно із застосуванням попередження. Однак при прийнятті такого рішення потрібно враховувати, чи зберігається у суб'єкта правопорушення при зупиненні операцій з бюджетними коштами право здійснити дії щодо усунення порушення бюджетного законодавства.

Механізм застосування процедури зупинення операцій з бюджетними коштами до розпорядників та/або одержувачів бюджетних коштів, яким доведено відповідні бюджетні асигнування, за скоєння ними бюджетних правопорушень, визначений Порядком зупинення операцій з бюджетними коштами, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 р. № 21.

Зокрема, зупинення операцій з бюджетними коштами застосовується у разі виявлення факту порушення вимог бюджетного законодавства, передбаченого п. 2 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України, і полягає у зупиненні будь-яких операцій із здійснення платежів з рахунків розпорядників та/або одержувачів. При цьому складається протокол про порушення бюджетного законодавства.

Якщо факт порушення вимог бюджетного законодавства зафіксовано в акті ревізії контролюючого органу, то протокол про порушення вимог бюджетного законодавства не складається.

На підставі зазначеного протоколу або акта ревізії уповноважений орган приймає протягом трьох робочих днів з дня його надходження розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами (далі – розпорядження про зупинення операцій) за встановленою формою.

Рішення про зупинення операцій з бюджетними коштами може бути оскаржене в порядку, визначеному ст. 124 Бюджетного кодексу України.

Підставою для відновлення операцій на рахунках розпорядників та/або одержувачів є:

- прийняття уповноваженим органом розпорядження про відновлення операцій з бюджетними коштами (далі – розпорядження про відновлення операцій) за відповідною формою;
- закінчення строку, зазначеного в розпорядженні про зупинення операцій або встановленого ч. 2 статті 120 Бюджетного кодексу України.

Призупинення бюджетних асигнувань. Сутність 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).

Порядок призупинення бюджетних асигнувань затверджений наказом Міністерства фінансів України від 15.05.2002 р. № 319. Рішення про призупинення бюджетних асигнувань, яке ухвалює Міністр фінансів Автономної Республіки Крим, керівник місцевого фінансового органу, голова виконавчого органу міської міста районного значення, селищної та сільської ради на підставі протоколу про бюджетне правопорушення або акта ревізії та доданих до нього документів, оформляється у вигляді розпорядження про призупинення бюджетних асигнувань (додаток 1 до зазначеного Порядку).

Бюджетні асигнування призупиняються з 1-го числа місяця, наступного за датою прийняття розпорядження про призупинення бюджетних асигнувань.

Бюджетні асигнування призупиняються на термін від одного місяця до трьох у межах поточного бюджетного періоду в обсязі, що дорівнює 50% асигнувань, затверджених у плані асигнувань розпорядника бюджетних коштів за скороченою економічною класифікацією видатків бюджету на цей період, за винятком асигнувань на оплату праці, нарахувань на заробітну плату та трансфертів населенню.

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 Автономної Республіки Крим, відповідного фінансового органу чи виконавчого органу міської (міста районного значення), селищної або сільської ради залежно від рівня бюджету, стосовно коштів якого допущене порушення.

Пропозиції щодо призупинення бюджетних асигнувань, які підписує керівник органу, що встановив бюджетне правопорушення, або особа, що його заміщає, повинні містити назву відповідної бюджетної програми (тимчасової класифікації видатків 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.

Розпорядження про призупинення бюджетних асигнувань є підставою для внесення змін до помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету (плану асигнувань із загального фонду бюджету відповідного розпорядника бюджетних коштів) шляхом перенесення бюджетних асигнувань на наступні періоди.

Розпорядження про призупинення бюджетних асигнувань складається у п'яти примірниках – один оригінал і чотири копії. Оригінал розпорядження про призупинення бюджетних асигнувань залишається органу, який прийняв рішення, для внесення змін до помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету. Одна копія розпорядження про призупинення бюджетних асигнувань передається Державній казначейській службі України разом з довідкою про внесення змін до помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету. Друга копія розпорядження про призупинення бюджетних асигнувань передається розпоряднику чи одержувачу бюджетних коштів, яким скоєно бюджетне правопорушення. Третя копія розпорядження про призупинення бюджетних асигнувань передається головному розпоряднику бюджетних коштів, до сфери управління якого належить розпорядник чи одержувач бюджетних коштів. Четверта копія розпорядження про призупинення бюджетних асигнувань протягом п'яти робочих днів надсилається органу, за поданням якого його прийнято.

Розпорядник чи одержувач бюджетних коштів, якому призупинені бюджетні асигнування, в установлені у розпорядженні про призупинення бюджетних асигнувань терміни подає інформацію відповідному органу про усунення бюджетного правопорушення та копії документів, що її підтверджують (пп. 3–11 зазначеного Порядку).

Зменшення бюджетних асигнувань. Цей захід впливу може застосовуватися за такі види бюджетного правопорушення: нецільове використання коштів (п. 24 ст. 116 Бюджетного кодексу України – стосовно розпорядників бюджетних коштів); здійснення видатків бю-

джену чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням усупереч Кодексу чи закону про Державний бюджет України (п. 29 ст. 116 Бюджетного кодексу України); здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різними бюджетами усупереч Кодексу чи закону про Державний бюджет України (п. 38 ст. 116 Бюджетного кодексу України).

Зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) та у разі необхідності з подальшим внесенням змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Для вживання цього заходу впливу як у випадку нецільового використанні коштів, так і в інших випадках потрібно використовувати норми затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів» від 17.03.2011 р. № 255.

Так, підставою для зменшення бюджетних асигнувань є протокол про порушення бюджетного законодавства або акт ревізії, у якому зафіксовано факт скоєння розпорядником бюджетних коштів у поточному чи минулих роках одного з порушень бюджетного законодавства. Такий протокол або акт складається органом, уповноваженим здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства (далі – контролюючий орган).

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.

Керівник місцевого фінансового органу, головний розпорядник коштів відповідного бюджету протягом п'яти робочих днів після надходження зазначених документів приймає рішення про зменшення бюджетних асигнувань у поточному бюджетному періоді розпоряднику бюджетних коштів, який вчинив порушення бюджетного законодавства.

Виконання рішення про зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання

на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) в частині фактичного зменшення обсягу бюджетних асигнувань на суму скоєного порушення бюджетного законодавства.

У разі потреби до помісячного розпису асигнувань відповідного бюджету вносяться зміни шляхом збалансованого за місяцями коригування обсягу асигнувань у поточному бюджетному періоді на наступні місяці до внесення відповідних змін у бюджетні призначення місцевого бюджету.

У разі необхідності зменшення бюджетних призначень здійснюється шляхом внесення змін до рішення про місцевий бюджет у встановленому порядку.

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

Постановою Кабінету Міністрів України від 22.12.2010 р. № 1163 затверджений Порядок повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання.

Цей Порядок визначає механізм повернення до відповідного бюджету коштів, отриманих як субвенція, розпорядником бюджетних коштів та повернення коштів одержувачем бюджетних коштів у разі нецільового використання ними у поточному чи минулих роках бюджетних коштів.

Підставою для повернення коштів до відповідного бюджету є акт ревізії, складений органом, уповноваженим здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства (далі – контролюючий орган), у якому зафіксовано факт нецільового використання субвенції розпорядником бюджетних коштів або нецільового використання бюджетних коштів їх одержувачем.

Розпорядник бюджетних коштів, який допустив нецільове використання субвенції, самостійно виконує вимогу протягом 10 робочих днів після її надходження. У разі, коли таке порушення було встановлено протягом бюджетного періоду, у якому надавалася субвенція, розпорядник бюджетних коштів виконує вимогу за рахунок коштів, отриманих як субвенція. Якщо субвенція за бюджетними призначеннями поточного бюджетного періоду на момент складання акта ревізії

повністю використана та якщо зазначене порушення було встановлене після закінчення бюджетного періоду, у якому надавалася субвенція, і в поточному бюджетному періоді субвенція не передбачається, розпорядник бюджетних коштів погоджує з головним розпорядником бюджетних коштів питання про визначення коштів, за рахунок яких буде виконуватися вимога.

У разі невиконання розпорядником бюджетних коштів вимоги у встановлений строк контролюючий орган у межах своєї компетенції приймає або ініціює прийняття в установленому порядку рішення про зупинення операцій з бюджетними коштами або призупинення бюджетних асигнувань такому розпоряднику бюджетних коштів на суму субвенції, використаної не за цільовим призначенням, на період до виконання вимоги чи до її скасування.

Зупинення дії рішення про місцевий бюджет. Цей захід впливу застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене п. 7 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України – прийняття рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог цього Кодексу чи закону про Державний бюджет України (у тому числі щодо складання бюджету в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при встановленні обсягу міжбюджетних трансфертів).

Захід впливу за порушення бюджетного законодавства, визначений п. 6 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України, тобто про зупинення дії рішення про місцевий бюджет, застосовується у порядку, встановленому ст. 122 Бюджетного кодексу України.

Рішення про місцевий бюджет, яке може бути зупинене у порядку ст. 122 Бюджетного кодексу України, – нормативно-правовий акт Верховної Ради Автономної Республіки Крим чи відповідної місцевої ради, виданий у встановленому порядку, що затверджує місцевий бюджет та визначає повноваження відповідно Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевої державної адміністрації або виконавчого органу місцевого самоврядування здійснювати виконання місцевого бюджету протягом бюджетного періоду (п. 45 ст. 2 Бюджетного кодексу України). Рішення про внесення змін до місцевого бюджету також може бути зупинене у порядку, передбаченому ст. 122 Бюджетного кодексу України.

У ст. 122 Бюджетного кодексу України визначені бюджети, рішення про які можуть бути зупинені:

- бюджет Автономної Республіки Крим;
- обласний бюджет;
- бюджети міст Києва та Севастополя;
- районний бюджет;
- міський (міста республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення) бюджет;
- районний у містах Києві та Севастополі бюджет;
- міський (міст районного значення) бюджет;
- сільський бюджет;
- селищний бюджет;
- районний у місті бюджет.

Принциповим є те положення ст. 122 Бюджетного кодексу України, що стосовно будь-якого бюджету рішення про його зупинення може бути ухвалене тільки судом.

У ст. 22 Бюджетного кодексу України визначені суб'єкти владних повноважень, які мають право звернутися до суду:

- Кабінет Міністрів України – щодо бюджетів, указаних у ч. 1 ст. 122 Бюджетного кодексу України;
- Голова Ради міністрів Автономної Республіки Крим, голови обласної, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій – щодо бюджетів, зазначених у ч. 2 ст. 122 Бюджетного кодексу України;
- голова виконавчого органу міської (міста республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення) ради – щодо бюджетів, указаних у ч. 3 ст. 122 Бюджетного кодексу України.

Підставою для застосування цього заходу впливу в усіх випадках є порушення вимог Бюджетного кодексу України та закону про Державний бюджет України щодо складання відповідного бюджету в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, які враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів.

Для рішень про бюджети, указані у ч. 3 ст. 122 Бюджетного кодексу України, додатковою підставою їх зупинення є порушення вимог щодо складання бюджету згідно з рішенням районної, міської (міста республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення) ради про бюджет.

В інших випадках, тобто за наявності підстав для оскарження рішень про місцевий бюджет, не вказаних у п. 7 ст. 116 та частинах 1–3 ст. 122

Бюджетного кодексу України, таке оскарження можливе за загальними правилами, передбаченими нормами Кодексу України про адміністративне судочинство або в порядку оскарження рішень, якими порушуються норми Конституції України (див., наприклад, Рішення Конституційного Суду України від 02.06.1998 р. у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень нормативно-правового акта Верховної Ради Автономної Республіки Крим «Про республіканський бюджет Автономної Республіки Крим на 1998 рік» (справа про бюджет Автономної Республіки Крим на 1998 рік).

В усіх випадках (чч. 1, 2 і 3 ст. 122 Бюджетного кодексу України) право суб'єктів власних повноважень сформульоване однаково – як право звернутися до суду з одночасним клопотанням про невідкладне зупинення дії рішення про відповідний місцевий бюджет до закінчення судового розгляду справи.

Таким чином, ст. 122 Бюджетного кодексу України не визначено, до якого суду і з якою вимогою мають звертатися зазначені суб'єкти владних повноважень. Однак за своїм змістом справа про порушення вимог законодавства щодо складання місцевого бюджету є адміністративною справою. Компетенція адміністративних судів щодо вирішення адміністративних справ, а також їх предметна і територіальна підсудність визначені ст.ст. 17–19 Кодексу України про адміністративне судочинство.

Перелік вимог, що може містити адміністративний позов, наведений у ч. 3 ст. 105 Кодексу України про адміністративне судочинство. З огляду на підстави звернення до суду, указані у чч. 1–3 ст. 122 Бюджетного кодексу України, відповідні суб'єкти владних повноважень можуть звертатися лише з вимогою скасування або визнання нечинним рішення про відповідний місцевий бюджет повністю чи окремих його положень.

Подання одночасно з позовною заявою клопотання про невідкладне зупинення дії рішення про відповідний місцевий бюджет до закінчення судового розгляду справи є за своїм юридичним змістом у системі адміністративного судочинства клопотанням позивача постановити ухвалу про вжиття заходів забезпечення адміністративного позову, якщо існує очевидна небезпека заподіяння шкоди правам, свободам та інтересам позивача до ухвалення рішення в адміністративній справі, або захист цих прав, свобод та інтересів стане

неможливим без вжиття таких заходів, або для їх відновлення необхідно буде докласти значних зусиль та витрат, а також якщо очевидними є ознаки протиправності рішення, дії чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень (ч. 1 ст. 117 Кодексу України про адміністративне судочинство).

Суд у порядку забезпечення адміністративного позову може відповідною ухвалою зупинити дію рішення суб'єкта владних повноважень чи його окремих положень, що оскаржуються. Ухвала негайно надсилається до суб'єкта владних повноважень, що прийняв рішення, та є обов'язковою для виконання (ч. 3 ст. 117 Кодексу України про адміністративне судочинство).

Один для всіх випадків указаний у чч. 1–3 ст. 122 Бюджетного кодексу України строк для звернення відповідного суб'єкта владних повноважень до суду – місяць з дня набрання чинності рішенням про відповідний місцевий бюджет. Вимога про надсилання рішення про місцевий бюджет або внесення до нього змін наступного дня після його підписання Міністерству фінансів України та іншим виконавчим органам, зазначеним у чч. 1–3 ст. 122 Бюджетного кодексу України, спрямована на забезпечення можливості своєчасно виявити порушення вимог щодо складання бюджету та звернутися до суду в передбачений місячний термін.

Порядок здійснення витрат місцевого бюджету у разі зупинення рішення про місцевий бюджет урегульовано у ст. 79 Бюджетного кодексу України.

Конкретизація повноважень, якими наділені певні учасники бюджетного процесу, визначається їх статутними документами.

Згідно з п. 36 ст. 2 Бюджетного кодексу України місцевим фінансовим органом вважається установа, що відповідно до законодавства України здійснює функції зі складання, виконання місцевих бюджетів, контролю за витрачанням коштів розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов'язані з управлінням коштами місцевого бюджету. Для цілей Бюджетного кодексу України Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим віднесено до місцевих фінансових органів. Сільський голова забезпечує виконання функцій місцевого фінансового органу, якщо такий орган не створено згідно із законом (п. 36 ст. 2 Бюджетного кодексу України).

Головними розпорядниками бюджетних коштів є бюджетні установи в особі їх керівників, які відповідно до ст. 22 цього Кодексу

отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень (п. 18 ст. 2 та ст. 22 Бюджетного кодексу України).

Згідно з абз. 2 ч. 2 ст. 118 Бюджетного кодексу України, форма та порядок складання протоколу про порушення бюджетного законодавства встановлюється Міністерством фінансів України.

На сьогодні це питання регламентується Порядком складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 15.11.2010 р. № 1370.

Протокол складається посадовими особами Міністерства фінансів України, органів Державної казначейської служби України, органів державної контрольно-ревізійної служби, місцевих фінансових органів, у тому числі Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, які згідно із законодавством уповноважені здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства. Протокол оформляється на підставі документів та інших матеріалів, що засвідчують факт порушення бюджетного законодавства. У разі складання акта ревізії Протокол не оформляється.

Акт ревізії належить (як і Протокол) до офіційної документації, що складається за результатами контрольних заходів щодо фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, становить основну частину матеріалів контрольних заходів і є обов'язковою для складання (див. Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна – 4. Документування результатів та формування матеріалів контрольних заходів, порядок їх опрацювання і використання, затверджено наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 09.08.2002 р. № 168).

Акт ревізії – службовий двосторонній документ, який стверджує факт проведення комплексної, фінансової чи тематичної ревізії, що відображає її результати стосовно наслідків окремих фінансово-господарських операцій чи діяльності підприємства в цілому і є носієм доказової інформації про виявлені й систематизовані за економічною однорідністю недоліки в господарюванні та порушення законів та інших нормативно-правових актів.

Додані матеріали до протоколу чи акта – додаткова документація, складена за результатами контрольних заходів, є невід'ємною частиною матеріалів контрольних заходів і оформленою як додатки (як правило, у вигляді зведених реєстрів, розрахунків, пояснень

тощо) інформацією, що підтверджує підсумки дослідження за окремими напрямками або процесами контрольного заходу, які зафіксовані в офіційній документації (п. 7 Стандарту державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна – 4). До акта ревізії та протоколу може додаватися також офіційна супровідна документація, складена за результатами контрольних заходів: листування з органами державної влади та органами місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання і громадянами з питань, які стосуються результатів контрольного заходу, інші офіційні документи, оформлені після закінчення контрольного заходу.

Безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів. Цей захід впливу застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене п. 28 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України, – здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до цього Кодексу 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, у тому числі і за рахунок зменшення обсягу трансфертів (дотації вирівнювання) місцевим бюджетам на відповідну суму.

Процесуальні питання застосування цього виду заходу впливу врегульовані Порядком безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів, витрачених на здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають проводитися з іншого бюджету (затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 26.03.2003 р. № 386).

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

У разі виявлення посадовими особами органів, уповноважених контролювати дотримання бюджетного законодавства, факту здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають прово-

дитися з іншого бюджету, складається акт ревізії або протокол про порушення бюджетного законодавства відповідно до ст. 118 Бюджетного кодексу України.

Міністерство фінансів України 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.

Прийняте рішення доводиться до Державної казначейської служби України, відповідного місцевого органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування та відповідного фінансового органу, а також державного органу, уповноваженого на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Державна казначейська служба України, у свою чергу, доводить зазначене рішення територіальному органу Державної казначейської служби України, який здійснює обслуговування відповідного місцевого бюджету та перерахування міжбюджетних трансфертів.

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

Безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів, витрачених на здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають проводитися з іншого бюджету, здійснюється протягом 10 днів з дня отримання рішення про їх безспірне вилучення незалежно від того, у якому звітному періоді допущено та/або виявлено це порушення.

4.1.2. Характеристика санкцій, що застосовуються до службових осіб за порушення бюджетного законодавства у сфері місцевих фінансів

Як зазначалося вище, заходи впливу, передбачені ст. 117 Бюджетного кодексу України, застосовуються до учасників бюджетного процесу – юридичних осіб.

Оскільки зазначені порушення вчиняються діями чи бездіяльністю службових осіб, як правило – керівників відповідних установ – учасників бюджетного процесу, постає питання про їх особисту від-

повідальність. Однак службові особи і взагалі фізичні особи не є суб'єктами бюджетної відповідальності хоча б тому, що бюджетні санкції, передбачені пп. 2–8 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України можуть застосовуватися виключно до юридичних осіб – розпорядників та одержувачів коштів. У зв'язку з цим відповідальність службових осіб у таких випадках можлива тільки тоді, якщо їх дії чи бездіяльність утворюють склад іншого (небюджетного) правопорушення – цивільного делікту, дисциплінарного проступку, адміністративного правопорушення чи злочину.

Частина 1 ст. 121 Бюджетного кодексу України містить важливу вказівку на те, що посадові особи несуть відповідальність тільки за наявності їх вини, тобто умислу чи необережності стосовно порушення бюджетного законодавства. У ч. 2 ст. 121 Бюджетного кодексу України визначено коло можливих суб'єктів відповідності – це керівники чи інші відповідальні посадові особи. Уточнення ознак суб'єкта відповідальності можливе лише в кожному конкретному випадку – залежно від характеру вчинених діянь.

Цивільно-правові санкції. Питання цивільної відповідальності в основному врегульовані Цивільним кодексом України. Згідно з ч. 2 ст. 1 Цивільного кодексу України до бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується.

Разом з прийняттям нової редакції Бюджетного кодексу України ст. 1191 Цивільного кодексу України була доповнена ч. 4 такого змісту: «4. Держава, Автономна Республіка Крим, територіальні громади, відшкодувавши шкоду, завдану посадовою, службовою особою внаслідок незаконно прийнятих рішень, дій чи бездіяльності відповідно органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, мають право зворотної вимоги до винної особи у розмірі виплаченого відшкодування (крім відшкодування виплат, пов'язаних із трудовими відносинами та відшкодуванням моральної шкоди)».

Таким чином, хоча до бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, відносини щодо відповідальності службових осіб за незаконні рішення в бюджетній сфері регулюються вказаною нормою Цивільного кодексу України.

Дисциплінарні санкції. Види дисциплінарної відповідальності та порядок застосування дисциплінарних стягнень регулюються ст.ст. 40–41, 147–152 Кодексу законів про працю України.

Так, відповідно до ст. 147 Кодексу законів про працю України, за порушення трудової дисципліни до працівника може бути застосований тільки один з таких заходів стягнення:

- 1) догана;
- 2) звільнення.

Законодавством, статутами і положеннями про дисципліну можуть бути передбачені для окремих категорій працівників й інші дисциплінарні стягнення. Так, можуть бути вжиті інші заходи впливу, наприклад, передбачені Законом України «Про державну службу».

Дисциплінарна відповідальність фізичних осіб за порушення бюджетного законодавства настає, як правило, у випадках, коли за відповідні порушення не передбачена адміністративна чи кримінальна відповідальність. Хоча можливе застосування за одне порушення різних видів відповідальності. Наприклад, настає дисциплінарна відповідальність за нецільове використання коштів (звільнення керівника з роботи в порядку ст. 147 і п. 1 ст. 41 Кодексу законів про працю України), а потім ця особа притягається до кримінальної відповідальності за ст. 210 Кримінального кодексу України.

Адміністративно-правові санкції. Адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства передбачена Кодексом України про адміністративні правопорушення.

Статтею 164-12 передбачена відповідальність за такі порушення бюджетного законодавства:

- внесення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань;
- порушення вимог Бюджетного кодексу України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати;
- здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при внесенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами Державного казначейства України;
- 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;
- взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України на відповідний рік;
- включення до складу спеціального фонду бюджету надходжень з джерел, не віднесених до таких Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України на відповідний рік;
- зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунку (за винятком коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном), а також акумуляування їх на рахунках органів, що контролюють надходження до бюджету;
- зарахування доходів бюджету до іншого, ніж визначено Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України на відповідний рік, бюджету, у тому числі внаслідок здійснення поділу податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів між бюджетами з порушенням визначених розмірів;
- здійснення державних (місцевих) запозичень, надання державних (місцевих) гарантій з порушенням вимог Бюджетного кодексу України;
- прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій;
- розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог Бюджетного кодексу України;
- створення позабюджетних фондів, порушення вимог Бюджетного кодексу України щодо відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів;
- надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог Бюджетного кодексу України та/або встановлених умов кредитування бюджету;
- здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч Бюджетному кодексу України;

- порушення вимог Бюджетного кодексу України щодо виділення коштів з резервного фонду бюджету;
- здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до Бюджетного кодексу України мають проводитися з іншого бюджету;
- здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік;
- нецільове використання бюджетних коштів;
- видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону;
- здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік.

Зміст наведених адміністративно-правових порушень свідчить, що вони здебільшого є аналогічними бюджетним правопорушенням, указаним у пп. 1–40 ч.1 ст. 116 Бюджетного кодексу України. Тільки таке бюджетне правопорушення, як внесення недостовірних даних до бюджетних запитів, відрізняється від аналогічного адміністративного правопорушення своїми об'єктивними ознаками. Якщо склад бюджетного правопорушення (п. 1 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України) не передбачає настання будь-яких наслідків, то необхідною умовою притягнення до адміністративної відповідальності службової особи, винної у включенні недостовірних даних до бюджетних запитів, є затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань (чч. 1, 2 ст. 164-12 КАП).

Порушення законодавства про бюджетну систему України (ст. 164-12 КАП), як правило, супроводжуються порушеннями законодавства з фінансових питань, відповідальність за які передбачена ст. 164-2 КАП (сукупність правопорушень). У певних випадках можлива також сукупність порушення бюджетного законодавства з порушенням законодавства про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти (ст. 164-14 КАП).

Кримінально-правові санкції. Кримінальна відповідальність за порушення бюджетного законодавства передбачена ст.ст. 210 і 211 Кримінального кодексу України в редакції Закону України «Про вне-

сення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Бюджетного кодексу України» від 08.07.2010 р.

Статтею 210 Кримінального кодексу України передбачена відповідальність за нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням. Частина 1 ст. 210 Кримінального кодексу України містить ознаки двох самостійних складів злочинів.

Перший склад – нецільове використання бюджетних коштів службовою особою.

Об'єктивні ознаки цього злочину збігаються з ознаками аналогічного бюджетного правопорушення, яке передбачене ст. 119 Бюджетного кодексу України. Це витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають:

- бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет);
- напрямам використання бюджетних коштів, визначених у паспорті бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) або в порядку використання бюджетних коштів;
- бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів).

Другий склад злочину, передбачений ч. 1 ст. 210 Кримінального кодексу України, – це здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням усупереч Бюджетному кодексу України. Об'єктивні ознаки цього складу злочину збігаються з ознаками аналогічного бюджетного правопорушення, яке передбачене п. 29 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України.

Єдина відмінність в об'єктивних ознаках складів бюджетних правопорушень (ст. 119 Бюджетного кодексу України та п. 29 ст. 116 Бюджетного кодексу України) та складів відповідних злочинів – це розмір бюджетних коштів, які використовуються всупереч цільовому призначенню чи без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням. Злочинними ці дії вважаються, якщо їх предметом були бюджетні кошти у великих розмірах. Згідно з приміткою 2 до ст. 210 Кримінального кодексу України великим розміром бюджетних коштів вважається сума, що в тисячу і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Суб'єктивна сторона цих складів злочинів характеризується прямим умислом, тобто винна особа розуміє характер своїх дій (те, що вони порушують бюджетне законодавство) і бажає діяти в такий спосіб.

Суб'єктом обох складів злочинів є будь-яка службова особа, наділена правом розпоряджатися бюджетними коштами.

Дії службових осіб, що кваліфікуються за ч. 1 ст. 210 Кримінального кодексу України, караються, відповідно до санкції цієї норми, штрафом від ста до трьохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на строк до трьох років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого.

Нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням, якщо їх предметом були бюджетні кошти в особливо великих розмірах або вчинені повторно, або за попередньою змовою групою осіб, кваліфікуються за ч. 2 ст. 210 Кримінального кодексу України, яка має санкцію у вигляді обмеження волі на строк від двох до п'яти років або позбавлення волі на строк від двох до шести років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Статтею 211 Кримінального кодексу України передбачена відповідальність за видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону.

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 розмірах, карається штрафом від ста до чотирьохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на строк до п'яти років, або позбавленням волі на строк до чотирьох років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Ті самі дії, предметом яких були бюджетні кошти в особливо великих розмірах або вчинені повторно, караються позбавленням волі на строк від двох до шести років з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Цей склад злочину кореспондується з порушенням бюджетного законодавства, передбаченим п. 77 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України.

Якщо суб'єктом бюджетного правопорушення є юридична особа – учасник бюджетного процесу, то суб'єктом злочину може бути тільки службова особа органів виконавчої влади та їх структурних підрозділів, наділена правом затверджувати своїми наказами нормативно-правові акти, виконання яких зменшує надходження бюджету або збільшує витрати бюджету.

Про нормативні акти йдеться в п. 39 ст. 116 Бюджетного кодексу України. Від видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону, як адміністративного правопорушення, цей злочин відрізняється розміром коштів, які не надійшли до бюджету або були додатково витрачені. Великий розмір коштів (сума, що в тисячу і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян) утворює склад злочину, передбачений ч. 1 ст. 211 Кримінального кодексу України. Особливо великий розмір коштів (сума, що в три тисячі і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян) утворює склад злочину, передбачений ч. 2 ст. 211 Кримінального кодексу України.

Якщо предметом таких дій були бюджетні кошти не у великих розмірах, скоєне утворює склад адміністративного правопорушення, передбаченого ч. 5 ст. 164-12 КАП.

Потрібно враховувати, що кримінальна відповідальність за дії, які вчиняються у сфері бюджетних відносин, тобто у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, не обмежується ст.ст. 210, 211 Кримінального кодексу України.

Діяння службових осіб, винних у порушенні бюджетного законодавства, за певних обставин можуть містити ознаки злочинів у сфері службової діяльності.

Наприклад, здійснення державних (місцевих) запозичень, надання державних (місцевих) гарантій з порушенням вимог Бюджетного кодексу України, якщо це вчинене службовою особою умисно, з корисливих мотивів чи в інших особистих інтересах або в інтересах третіх осіб, заподіяло істотної шкоди охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян або державним чи громадським інтересам, або інтересам юридичних осіб, тягне за собою відповідальність за зловживання владою або службовим становищем (ст. 364 Кримінального кодексу України).

4.1.3. Характеристика загальних ознак порушень бюджетного законодавства у сфері місцевих фінансів

Порушення бюджетного законодавства є протиправною поведінкою учасника бюджетного процесу, яка має прояв у діях, що заборонені (прямо не дозволені) бюджетними нормами, або у відсутності дій, якщо обов'язок діяти певним чином прямо передбачений відповідними бюджетними нормами.

Об'єктом будь-якого правопорушення є суспільні відносини (цінності, блага), на які посягає правопорушник¹⁵⁰.

Об'єктом порушення бюджетного законодавства у сфері місцевих фінансів є суспільні відносини, що виникають у процесі складання проектів бюджетів, їх розгляду та прийняття рішення про місцевий бюджет, виконання бюджету, включаючи внесення змін до рішення про місцевий бюджет, підготовки та розгляду звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього.

Свочасне та в повному обсязі надходження до бюджету України податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів, відповідно до законодавства, є складовою процесу виконання бюджетів за доходами (ст. 50 Бюджетного кодексу України). Однак скоєні платниками податків правопорушення у цій частині бюджетного процесу утворюють самостійні правопорушення з іншими ознаками (інші суб'єкти, об'єктивна сторона тощо), а саме податкові правопорушення, які будуть розглянуті нижче.

Майже всі норми про порушення бюджетного законодавства мають бланкетну чи відсылну диспозицію (крім правопорушення, передбаченого п. 13 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України), тобто ті чи інші дії або бездіяльність є порушенням не тільки і не стільки того чи іншого пункту ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України, а є порушенням тих, встановлених Бюджетним кодексом України чи іншим бюджетним законодавством норм, які регулюють порядок складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання. У зв'язку з цим для виявлення ознак правопорушення потрібно аналізувати не тільки зміст відповідного пункту

¹⁵⁰ Тацій В. Я. Объект и предмет преступления в советском уголовном праве. – Х.: Вища школа, 1988. – 198 с.

ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України, а й зміст конкретних норм бюджетного законодавства, які порушені дією чи бездіяльністю конкретного суб'єкта бюджетного процесу.

Поняття «законодавство» тут охоплює як закони та інші акти Верховної Ради України, так і акти Президента України, Кабінету Міністрів України, нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади (див. абз. 3 п. 3 констатуючої частини Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Київської міської ради професійних спілок щодо офіційного тлумачення ч. 3 ст. 21 Кодексу законів про працю України).

Склади порушень бюджетного законодавства сконструйовані як формальні, тобто до їх обов'язкових ознак не входить фінансова шкода чи інші наслідки. Зрозуміло, що кожне бюджетне порушення завдає тієї чи іншої шкоди державним та суспільним інтересам. Однак формальний склад правопорушення означає відсутність необхідності і зобов'язання контролюючого органу виявляти і доводити наявність конкретної шкоди, вираховувати її розмір тощо для прийняття рішення про застосування заходів впливу.

Визначені у ст. 116 Бюджетного кодексу України види порушень бюджетного законодавства характеризуються наявністю спеціального суб'єкта – учасника бюджетного процесу. Зазначимо, що не може бути суб'єктом бюджетного правопорушення Верховна Рада України. У випадку прийняття Верховною Радою України бюджетних законів, норми яких не відповідають Конституції України, ці норми в установленому порядку можуть бути визнані неконституційними Конституційним Судом України. Такі норми втрачають чинність з дня ухвалення відповідного рішення Конституційним Судом України.

Визначення суб'єктів правопорушень, указаних у ст. 116 Бюджетного кодексу України, як юридичних осіб унеможливує питання щодо суб'єктивної сторони правопорушень, тобто до складу вказаних правопорушень не входить вина – не можна говорити про умисел чи необережність юридичної особи. Водночас посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно із законом, тобто відповідальність, встановлену нормами іншого законодавства (не нормами Бюджетного кодексу України).

Бюджетні правопорушення характеризуються також наявністю, притаманних тільки їм фінансових санкцій.

Викладене стосувалося загальних (родових) ознак усіх бюджетних правопорушень. Розглянемо спеціальні ознаки конкретних правопорушень у сфері місцевих фінансів.

Викладене вище дозволяє дійти висновку, що сукупність порушень бюджетного законодавства, які наведені у ст. 116 Бюджетного кодексу України, мають особливі ознаки об'єктивної сторони (недотримання норм бюджетного законодавства), чітко визначене коло суб'єктів (учасники бюджетного процесу), характеризуються повною відсутністю суб'єктивної сторони, мають власні санкції (заходи впливу, закріплені у ст. 117 Бюджетного кодексу України), а також особливий порядок розгляду порушень та застосування санкцій. Усе це дозволяє, на нашу думку, віднести порушення бюджетного законодавства (у т.ч. у сфері місцевих фінансів) до самостійного виду правопорушень, відмінного від цивільних деліктів, адміністративних правопорушень, злочинів тощо.

Включення недостовірних даних до бюджетних запитів. Порядок складання бюджетного запиту визначений п. 9 ст. 2 та ст. 35 Бюджетного кодексу України. Міністерство фінансів України розробляє і доводить до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції з підготовки бюджетних запитів (ст. 34 Бюджетного кодексу України). Зазначені норми спрямовані на забезпечення своєчасності, достовірності та повноти бюджетних запитів. Однак склад цього бюджетного правопорушення утворює тільки включення до бюджетних запитів недостовірних даних.

Недостовірними визначаються як завищені, так і занижені обсяги надходжень і видатків, викривлені розрахунки, обґрунтування та інші показники й дані, що не відповідають дійсності і впливають на рішення щодо виділення обсягів бюджетних коштів та напрямів їх використання. Помилки, які не впливають на формування та використання фінансових ресурсів (наприклад, помилки в найменуванні обладнання, що планується для придбання в наступному бюджетному періоді), не можуть бути визнані недостовірними даними згідно з п. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України.

Для наявності порушення не має значення – умисно чи помилково включені до бюджетного запиту недостовірні дані, а також який бюджетний запит (загальний, індивідуальний, додатковий) містить такі дані.

Суб'єктами цього порушення є учасники бюджетного процесу, на яких покладений обов'язок складання бюджетного запиту.

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами.

Відповідальність службових осіб, винних у внесенні недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань, настає за чч. 1–2 ст. 164-12 КАП.

Порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання. Терміни підготовки бюджетних запитів визначаються Міністерством фінансів України. Терміном є певний момент у часі, з настанням якого пов'язана дія чи подія, яка має юридичне значення. Термін визначається календарною датою або вказівкою на подію, яка має неминуче настати (ст. 251 Цивільного кодексу України), тому формально порушенням встановлених термінів подання бюджетних запитів є їх подання, як раніше, так і пізніше встановленої календарної дати. Однак на практиці порушення встановлених термінів фіксується у випадку подання бюджетного запиту в будь-який день після календарної дати, визначеної в установленому порядку Міністерством фінансів України.

Якщо для подання бюджетного запиту був визначений не термін, а строк, тобто певний період (наприклад, «протягом двох тижнів» або «не пізніше травня» тощо), розглядуване правопорушення настає після закінчення цього строку за правилами, визначеними ст. 254 Цивільного кодексу України.

Як неподання бюджетних запитів кваліфікується їх відсутність не тільки після закінчення відповідного терміну, але і на момент прийняття рішення про застосування заходів впливу, передбачених ст. 117 Бюджетного кодексу України.

Суб'єктами цього порушення є учасники бюджетного процесу, на яких покладений обов'язок подання бюджетного запиту.

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами.

Визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників (п. 3 ст. 116 Бюджетного кодексу України). Обсяги бюджетних коштів при плануванні бюджет-

них показників встановлюються у проектах місцевих бюджетів. Недостовірними визначаються як завищені, так і занижені обсяги бюджетних коштів.

Для наявності порушення немає значення, умисно чи помилково відповідними службовими особами визначені недостовірні обсяги бюджетних коштів. Суб'єкти порушення – учасники бюджетного процесу, які при складанні відповідного бюджетного документа внесли до нього недостовірні обсяги бюджетних коштів.

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами.

Планування надходжень або витрат місцевого бюджету, не віднесених до таких Бюджетним кодексом України (п. 4 ст. 116 Бюджетного кодексу України). Бюджетним кодексом України до витрат бюджету віднесені видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів (п. 14 ст. 2 Бюджетного кодексу України). У свою чергу, надходження бюджету – доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів (п. 37 ст. 2 Бюджетного кодексу України). Планування інших надходжень або витрат, а також доходів чи видатків, не передбачених бюджетною класифікацією (ст.ст. 9–10 Бюджетного кодексу України), утворює склад цього правопорушення. Так само це порушення має місце при плануванні надходжень, що не включені до складових бюджету (наприклад, планування надходження коштів, від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, якщо законом не надано відповідне право). Частина 2 ст. 85 Бюджетного кодексу України містить пряму заборону планувати та здійснювати видатки, не віднесені до місцевих бюджетів цим Кодексом.

Суб'єкти порушення – учасники бюджетного процесу, які при складанні відповідного бюджетного документа включили до нього надходження або витрати, не віднесені до таких Бюджетним кодексом.

За допущене порушення може застосовуватися такий захід впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства.

Порушення встановленого порядку або термінів подання проекту рішення про місцевий бюджет на розгляд Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевої ради. Порядок подання проекту рішення про місцевий бюджет на розгляд Верховної Ради Автономної Республіки Крим (місцевої ради) визначений ст.ст. 75, 76 Бюджетного кодексу України. Зокрема, визначено, що проект рішення про місцевий бюджет перед його розглядом на сесії Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради схвалюється Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевою державною адміністрацією чи виконавчим органом відповідної місцевої ради.

Таким чином, склад цього порушення утворює будь-яке порушення порядку подання проекту рішення про місцевий бюджет на розгляд Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевої ради. Це може бути, наприклад, неприйняття відповідної постанови Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевою державною адміністрацією чи виконавчим органом відповідної місцевої ради про схвалення проекту рішення про місцевий бюджет. Таким самим склад цього порушення буде у випадку подання проекту рішення про місцевий бюджет без матеріалів, які є їх обов'язковими додатками, подання їх пізніше встановленого строку або неподання проекту рішення про місцевий бюджет у році, що передує плановому.

Як неподання проекту рішення про місцевий бюджет кваліфікується їх відсутність не тільки після закінчення відповідного терміну, але і на момент прийняття рішення про застосування заходів впливу, передбачених ст. 117 Бюджетного кодексу України. На момент прийняття рішення про застосування заходів впливу проекту рішення про місцевий бюджет на розгляд Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевої ради, вчинене має кваліфікуватися як несвоєчасне подання (подання пізніше встановленого строку).

Суб'єкти порушення – учасники бюджетного процесу, на яких відповідними нормами Бюджетного кодексу України покладений обов'язок складання та подання проекту рішення про місцевий бюджет.

За допущене порушення може застосовуватися такий захід впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства.

Порушення встановленого порядку або термінів розгляду проекту та прийняття рішення про місцевий бюджет. Порядок і терміни розгляду проекту та прийняття рішення про місцевий

бюджет визначені ст. 77 Бюджетного кодексу України, а також ст. 61 та іншими нормами Закону «Про місцеве самоврядування в Україні».

Порушення вказаних норм утворює об'єктивну сторону бюджетного правопорушення. Згідно зі ст. 117 Бюджетного кодексу України за це порушення може застосовуватися такий захід впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства.

Прийняття рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог Бюджетного кодексу України чи закону про Державний бюджет України (у тому числі щодо складання бюджету в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів). Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідні місцеві ради при прийнятті місцевих бюджетів мають урахувати обсяги міжбюджетних трансфертів та інші положення (необхідні для формування місцевих бюджетів), затверджені Верховною Радою України при ухваленні проекту закону про Державний бюджет України у другому читанні (ст.ст. 75, 77 Бюджетного кодексу України).

У випадку прийняття рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог Бюджетного кодексу України чи закону про Державний бюджет України щодо складання бюджету в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, можуть застосовуватися такі заходи впливу: попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства; зупинення дії рішення про місцевий бюджет (ст.ст. 117, 122 Бюджетного кодексу України).

У випадку прийняття рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог Бюджетного кодексу України чи закону про Державний бюджет України щодо складання бюджету, які не стосуються міжбюджетних трансфертів, а також доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, можливе застосування лише попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства.

Порушення вимог Бюджетного кодексу України щодо затвердження місцевого бюджету з дефіцитом або профіцитом. Підстави та порядок затвердження бюджету з дефіцитом чи з профіцитом перед-

бачені ст.ст. 14, 72 Бюджетного кодексу України. Порушення вказаних норм, наприклад затвердження місцевого бюджету з профіцитом за загальним фондом без наявності обґрунтованих джерел фінансування бюджету, утворює склад цього бюджетного правопорушення.

Згідно зі ст. 117 Бюджетного кодексу України за це порушення може застосовуватися такий захід впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства. Однак у даному випадку відсутній як орган, уповноважений на застосування попередження, так і норма, яка б урегулювала б порядок його застосування (як це врегульовано стосовно попереднього виду бюджетного правопорушення тими самими суб'єктами).

Включення до складу спеціального фонду бюджету надходжень з джерел, не віднесених до таких Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України. Розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди, їх складові визначаються виключно Бюджетним кодексом України та законом про Державний бюджет України. Так, складові спеціального фонду бюджету, а також джерела надходжень визначені чч. 3, 4 ст. 13 Бюджетного кодексу України.

Підставою для рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради про створення спеціального фонду у складі місцевого бюджету може бути виключно Бюджетний кодекс та закон про Державний бюджет України.

Склад цього бюджетного правопорушення утворює затвердження бюджету з включенням до спеціального фонду надходжень з джерел, не віднесених до таких указаними нормами Бюджетного кодексу України чи законом про Державний бюджет України.

Суб'єктами правопорушення є учасники бюджетного процесу, уповноважені на прийняття місцевих бюджетів.

За це порушення може застосовуватися такий захід впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами.

Відповідальність службових осіб, винних у включенні до складу спеціального фонду бюджету надходжень з джерел, не віднесених до таких Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України на відповідний рік, настає за чч. 1, 2 ст. 164-12 КАП.

Зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунку (за винятком коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном), а також акумулювання їх на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету. Зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунку (за винятком коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном), є порушенням вимог ст. 48 Бюджетного кодексу України. Акумулювання доходів бюджету на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, є порушенням вимог ч. 5 ст. 78 Бюджетного кодексу України (стосовно доходів місцевого бюджету).

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами.

Відповідальність службових осіб, винних у зарахуванні доходів бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунку (за винятком коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном), а також акумулювання їх на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, настає за чч. 3, 4 ст. 164-12 КАП.

Зарахування доходів бюджету до іншого, ніж визначено Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України, бюджету, у тому числі внаслідок здійснення поділу податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів між бюджетами з порушенням визначених розмірів.

Склад доходів, що закріплюються за бюджетами місцевого самоврядування, встановлений ст.ст. 64, 66, 69, 71 Бюджетного кодексу України. Нормативи відрахувань податку з доходів фізичних осіб до бюджетів місцевого самоврядування визначені ст. 65 Бюджетного кодексу України.

Якщо законом встановлено новий вид доходу державного бюджету чи місцевих бюджетів, його зарахування визначається законом про Державний бюджет України на період до внесення відповідних змін до Бюджетного кодексу України (ч. 3 ст. 29 і ч. 2 ст. 67 Бюджетного кодексу України).

Порушення вказаних норм (наприклад, зарахування до доходів загального фонду бюджету менше чи більше 50 відсотків збору за спе-

ціальне використання лісових ресурсів) утворює склад цього правопорушення.

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами.

Відповідальність службових осіб, винних у зарахуванні доходів бюджету до іншого, ніж визначено Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України на відповідний рік, бюджету, у тому числі внаслідок здійснення поділу податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів між бюджетами з порушенням визначених розмірів, настає за чч. 3, 4 ст. 164-12 КАП.

Здійснення місцевих запозичень, надання державних місцевих гарантій з порушенням вимог цього Кодексу. Поняття місцевих запозичень надано у пп. 19, 33 ст. 2 Бюджетного кодексу України. Порядок здійснення місцевих запозичень, управління борговими зобов'язаннями та надання місцевих гарантій у загальному вигляді регулюються ст.ст. 16–18, 73 і 74 Бюджетного кодексу України. Недотримання відповідних норм утворює склад цього бюджетного правопорушення. Наприклад, здійснення місцевих запозичень без погодження їх обсягів та умов з Міністерством фінансів України є прямим порушенням ч. 2 ст. 74 Бюджетного кодексу України і кваліфікується як бюджетне правопорушення, передбачене п. 12 ст. 116 Бюджетного кодексу України. Надання позик з одного бюджету іншому заборонено ч. 2 ст. 73 Бюджетного кодексу України.

Суб'єктами правопорушення є учасники бюджетного процесу, які ухвалили (прийняли, затвердили) рішення про здійснення місцевих запозичень, надання місцевих гарантій з порушенням вимог Бюджетного кодексу України.

За допущене порушення може застосовуватися такий захід впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства.

Відповідальність службових осіб, винних у здійсненні державних (місцевих) запозичень, надання державних (місцевих) гарантій з порушенням вимог Бюджетного кодексу України, настає за чч. 3, 4 ст. 164-12 КАП.

Прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів місцевого боргу чи граничних обсягів надання місцевих га-

рантій. Гранічний обсяг місцевого боргу, граничний обсяг надання місцевих гарантій визначається на кожний бюджетний період рішенням про місцевий бюджет (ст. 18 Бюджетного кодексу України). До перевищення вказаних граничних обсягів може призвести рішення про отримання нових кредитів (позик).

Склад цього правопорушення, на відміну від інших, є матеріальним, тобто відповідальність можлива тільки за наявності наслідків, які вже настали. Прийняття рішень, які не призвели, а лише могли призвести до перевищення граничних обсягів місцевого боргу чи граничних обсягів надання місцевих гарантій, не утворює складу цього правопорушення і не є підставою для вжиття заходів впливу, передбачених ст. 117 Бюджетного кодексу України.

Суб'єктами правопорушення є учасники бюджетного процесу, які ухвалили (прийняли, затвердили) рішення про здійснення місцевих запозичень (наприклад, у формі випуску облігацій), надання місцевих гарантій.

За допущене порушення може застосовуватися такий захід впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства.

Відповідальність службових осіб, винних у прийнятті рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій, настає за чч. 3, 4 ст. 164-12 КАП.

Розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог Бюджетного кодексу України. Порядок розміщення тимчасово вільних коштів бюджету на депозитах або шляхом придбання державних цінних паперів, цінних паперів, емітованих Автономною Республікою Крим, відповідною міською радою регулюється ст. 16 Бюджетного кодексу України. Плата за розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів (крім коштів, отриманих вищими та професійно-технічними навчальними закладами від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право) належать до доходів загального фонду місцевих бюджетів (ст. ст. 29, 69 Бюджетного кодексу України).

Недотримання вимог зазначених норм Бюджетного кодексу України утворює склад цього бюджетного правопорушення. Наприклад, керівник місцевого фінансового органу здійснив розміщення тимча-

сово вільних коштів місцевих бюджетів на депозитах без рішення відповідної місцевої ради або не на конкурсних засадах.

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами.

Відповідальність службових осіб, винних у розміщенні тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог Бюджетного кодексу України, настає за чч. 3, 4 ст. 164-12 КАП.

Створення позабюджетних фондів, порушення вимог Бюджетного кодексу України щодо відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів. Створення позабюджетних фондів органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування та іншими бюджетними установами не допускається (ч. 9 ст. 13 Бюджетного кодексу України). Вимоги щодо порядку відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів (включаючи власні надходження бюджетних установ) органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування та іншими бюджетними установами містяться у ст. 13 Бюджетного кодексу України. Недотримання вказаних вимог утворює склад цього бюджетного правопорушення.

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами.

Відповідальність службових осіб, винних у створенні позабюджетних фондів, а також у порушенні вимог Бюджетного кодексу України щодо відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів, настає за чч. 3, 4 ст. 164-12 КАП.

Порушення порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються у процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями. Відповідно до затвердженого розпису бюджету розпорядники бюджетних коштів одержують бюджетні асигнування, що є підставою для затвердження кошторисів. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів

бюджетних установ встановлюється Кабінетом Міністрів України (ч. 2 ст. 51 Бюджетного кодексу України). Постановою Кабінету Міністрів від 28.02.2002 р. № 228 ухвалений Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ.

Терміни подання, розгляду проектів кошторисів, їх уточнення на основі лімітної довідки про бюджетні асигнування встановлюють для розпорядників нижчого рівня головні розпорядники, керуючись відповідними вказівками Міністерства фінансів України, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевих фінансових органів. Головні розпорядники у двотижневий термін після одержання лімітних довідок подають Міністерству фінансів України, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам уточнені проекти зведених кошторисів. Так само встановлені певні правила та терміни складання, розгляду і затвердження інших документів, що застосовуються у процесі виконання бюджету: річного розпису асигнувань; річного розпису повернення кредитів до відповідного бюджету та надання кредитів з відповідного бюджету; річний розпис витрат спеціального фонду; помісячний розпис асигнувань загального фонду відповідного бюджету та помісячний розпис спеціального фонду державного бюджету; помісячний розпис повернення кредитів до загального фонду відповідного бюджету та помісячний розпис надання кредитів із загального фонду відповідного бюджету тощо.

Недотримання вимог вказаного Порядку в частині складання і розгляду кошторисів бюджетних установ утворює склад цього бюджетного правопорушення, суб'єктом якого виступають розпорядники нижчого рівня.

Головні розпорядники є суб'єктом цього бюджетного порушення у формі затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються у процесі виконання бюджету, а також затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями.

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами.

Порушення порядку або термінів подання і затвердження паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-

цільового методу у бюджетному процесі). Основні засади застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі, загальні вимоги до порядку розробки паспортів бюджетних програм викладені у ст. 20 Бюджетного кодексу України. Зокрема, встановлено, що головний розпорядник бюджетних коштів розробляє та протягом 45 днів з дня набрання чинності рішенням про місцевий бюджет затверджує спільно з місцевим фінансовим органом паспорт бюджетної програми.

Правила складання паспортів бюджетних програм, квартального та річного звіту про їх виконання, а також здійснення моніторингу та аналізу виконання бюджетних програм затверджені наказом Міністерства фінансів України 29.12.2002 р. № 1098 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 14.01.2008 р. № 19).

Недотримання зазначених норм Бюджетного кодексу України та Правил в частині встановлених ними порядку подання і затвердження паспортів бюджетних програм, у т.ч. терміну їх подання і терміну їх затвердження утворює склад цього бюджетного правопорушення. Порушення порядку розробки паспортів бюджетних програм, тобто дії, що передують їх поданню та затвердженню, складом цього правопорушення не охоплюються. Суб'єктом правопорушення є головні розпорядники бюджетних коштів.

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами.

Порушення встановлених термінів доведення документів про обсяги бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня або одержувачів бюджетних коштів. Обов'язок головних розпорядників розподіляти та доводити до розпорядників нижчого рівня та/або одержувачів бюджетних коштів обсяги бюджетних асигнувань закріплений п. 3 ч. 5 ст. 22 Бюджетного кодексу України (див. також наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 р. № 57 «Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету»). Склад цього правопорушення утворюють як дії щодо доведення документів про обсяги бюджетних асигнувань пізніше встановлених термінів, так і недоведення вказаних документів взагалі (бездіяльність). Суб'єктом правопорушення є головні розпорядники бюджетних коштів.

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами.

Порушення порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків в органах Державного казначейства України. Загальні питання відкриття і закриття рахунків в органах Державного казначейства України врегульовані у ст.ст. 48, 57, 78 Бюджетного кодексу України, положення яких конкретизовані у Порядку відкриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства України, затвердженому наказом Державного казначейства України від 02.12.2002 р. № 221 (у редакції наказу Державного казначейства України від 08.05.2008 р. № 152).

Зокрема, підп. 7.1 цього Порядку встановлено, що бюджетні рахунки, відкриті в поточному бюджетному періоді, закриваються не пізніше 31 грудня або в останній день іншого бюджетного періоду. За виняткових обставин Міністр фінансів України може визначити інший термін закриття рахунків, який повинен настати не пізніше ніж через п'ять робочих днів після закінчення бюджетного періоду.

Суб'єктами правопорушення виступають учасники бюджетного процесу, на яких покладені обов'язки відкриття та закриття рахунків в органах Державного казначейства України.

За допущене порушення може застосовуватися такий захід впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства.

Взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України. Будь-яке бюджетне зобов'язання, тобто будь-яке здійснене, відповідно до бюджетного асигнування, розміщення замовлення, укладання договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій, може бути взято тільки за наявності відповідного бюджетного призначення (ч. 1 ст. 23 Бюджетного кодексу України). Розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, ураховуючи необхідність у виконанні бюджетних зобов'язань минулих років, а за спеціальним фондом бюджету – виключно в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету (ч. 6 ст. 51 Бюджетного кодексу України).

Недотримання зазначених норм Бюджетного кодексу України утворює склад цього бюджетного правопорушення, суб'єктами якого є розпорядники бюджетних коштів. Однак при цьому потрібно враховувати, що стосовно деяких бюджетних зобов'язань встановлені винятки з вказаного загального правила. Так, бюджетні зобов'язання щодо виплати субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (у частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законами України мають право відповідні категорії громадян, обліковуються Державною казначейською службою України незалежно від визначених на цю мету бюджетних призначень (абз. 4 ч. 7 ст. 51 Бюджетного кодексу України).

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, зупинення операцій з бюджетними коштами, призупинення бюджетних асигнувань.

Відповідальність службових осіб, винних у взятті зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України на відповідний рік, настає за чч. 3, 4 ст. 164-12 КАП.

Порушення вимог Бюджетного кодексу України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати. Статтею 51 Бюджетного кодексу України встановлені стадії виконання бюджету за видатками та кредитуванням. Згідно з пп. 3–5 ч. 1 цієї статті здійсненню платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань, обов'язково передують стадії отримання товарів, робіт і послуг. Винятком з цього правила може бути тільки попередня оплата (авансування), яка передбачена законодавством (див. Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України, затверджений наказом Державного казначейства України від 09.08.2004 р. № 136; Порядок обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету, затверджений наказом Державного казначейства України від 25.05.2004 р. № 89 у редакції наказу від

16.04.2008 р. № 129; інші нормативні акти Державного казначейства України з цього питання).

Попередня оплата за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів без наявності дозволу на це спеціальними нормами законодавства, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати утворюють склад бюджетного правопорушення, що розглядається.

Суб'єктом цього бюджетного правопорушення є відповідні розпорядники коштів державного бюджету.

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, зупинення операцій з бюджетними коштами, призупинення бюджетних асигнувань, зменшення бюджетних асигнувань.

Відповідальність службових осіб, винних у порушенні вимог Бюджетного кодексу України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати настає за чч. 1, 2 ст. 164-12 КАП.

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 Державного казначейства України. Органи Державної казначейської служби України здійснюють платежі на підставі платіжних доручень за дорученнями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів у разі наявності в обліку відповідного зобов'язання.

Підтвердні документи (договори, звіт про результати проведення процедури закупівлі тощо) надаються у разі потреби здійснення авансування, поетапної оплати зареєстрованих фінансових зобов'язань тощо (п. 12.3 Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету, затверджений наказом Державного казначейства України від 25.05.2004 р. № 89). Необхідно враховувати, що здійснення окремих видатків, наприклад, якщо вони містять відомості, що становлять державну таємницю та/або мають гриф «таємно», проводиться без подання підтвердних документів.

Суб'єктами цього бюджетного правопорушення є органи Державної казначейської служби України та розпорядники бюджетних коштів, які надали платіжні документи з недостовірною інформацією.

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, зупинення операцій з бюджетними коштами, призупинення бюджетних асигнувань. Щодо органів Державної казначейської служби України, беручи до уваги їх функції, на практиці може застосовуватися тільки попередження.

Відповідальність службових осіб, винних у здійсненні платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів, чи при внесенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також винних у безпідставній відмові у проведенні платежу органами Державної казначейської служби України, настає за чч. 1, 2 ст. 164-12 КАП.

Нецільове використання бюджетних коштів. Статтею 8 Бюджетного кодексу України закріплені принципи бюджетної системи України. Один із них – це принцип цільового використання бюджетних коштів – бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями. Порушення цього принципу утворює склад порушення бюджетного законодавства, передбачений п. 24 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України. Проте ознаки цього правопорушення законодавцем визначено окремо – у ст. 119 Бюджетного кодексу України. Це відображає той факт, що цей вид порушення бюджетного законодавства є чи не найпоширенішим. Крім того, нецільове використання бюджетних коштів створює фінансові умови для вчинення інших різноманітних правопорушень, у т.ч. корупційних діянь.

Нецільовим використанням бюджетних коштів визнається витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають:

- бюджетним призначенням, установленим законом про Державний бюджет України, рішенням про місцевий бюджет;
- бюджетним призначенням, установленим рішенням про місцевий бюджет;
- напрямам використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми;

- напрямам використання бюджетних коштів, встановленим у порядку використання бюджетних коштів;
- бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів).

Таким чином, нецільове використання бюджетних коштів є правопорушенням з формальним складом, тобто до його обов'язкових ознак не входить фінансова шкода чи інші негативні наслідки. Це означає відсутність необхідності і зобов'язання контролюючого органу виявляти і доводити наявність конкретної шкоди, вираховувати її розмір тощо для прийняття рішення про застосування заходів впливу.

Нецільове використання бюджетних коштів проявляється у витрачанні коштів усупереч кодам класифікації видатків бюджету, яка врегульована ст.ст. 8, 10 Бюджетного кодексу України та конкретизована наказом Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» від 14.01.2011 р. № 11.

Поняття «нецільове використання бюджетних коштів» також охоплює спрямування бюджетних коштів на прямо заборонені законом видатки.

Суб'єктами цього правопорушення у випадках витрачання бюджетних коштів з недотриманням кодів економічної класифікації видатків є розпорядники бюджетних коштів.

До учасників бюджетного процесу за нецільове використання бюджетних коштів передбачаються такі заходи впливу за порушення бюджетного законодавства: 1) попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства; 2) зупинення операцій з бюджетними коштами; 3) призупинення бюджетних асигнувань; 4) зменшення бюджетних асигнувань.

Відповідальність службових осіб, винних у нецільовому використанні бюджетних коштів, настає за чч. 5, 6 ст. 164-12 КАП.

Здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням усупереч Бюджетному кодексу України є окремим правопорушенням, відмінним від нецільового використання бюджетних коштів.

Відповідальність за це правопорушення службових осіб передбачена чч. 5, 6 ст. 164-12 КАП. Якщо предметом таких дій були бюджетні кошти у великих розмірах, настає кримінальна відповідальність за ст. 210 Кримінального кодексу України.

Порушення вимог Бюджетного кодексу України при здійсненні витрат місцевого бюджету у разі несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет. Особливості формування надходжень та здійснення витрат місцевого бюджету у разі несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет визначені ст. 79 Бюджетного кодексу України. Недотримання цієї норми, а також відповідних підзаконних актів, що конкретизують порядок здійснення витрат місцевого бюджету у разі несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет, утворює склад цього бюджетного правопорушення.

Суб'єктами правопорушення є розпорядники коштів відповідного бюджету та органи Державної казначейської служби України, які зареєстрували незаконні зобов'язання та здійснили оплату.

За вказані порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, зупинення операцій з бюджетними коштами, призупинення бюджетних асигнувань, а для органів Державної казначейської служби України – тільки попередження.

Відповідальність службових осіб, винних у порушенні 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, настає за чч. 1, 2 ст. 164-12 КАП.

Надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог Бюджетного кодексу України та/або встановлених умов кредитування бюджету. Для виявлення ознак цього правопорушення потрібно звертатися, зокрема, до ст.ст. 51, 70 Бюджетного кодексу України, а також нормативних актів, які встановлюють умови надання коштів з бюджету та їх повернення до бюджету, у т.ч. умови здійснення бюджетних позичок та надання фінансової допомоги з бюджету на поворотній основі.

Суб'єктами правопорушення виступають учасники бюджетного процесу, які допустили порушення вимог Бюджетного кодексу України щодо надання чи повернення кредитів та/або встановлених умов кредитування бюджету.

За порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, зу-

пинення операцій з бюджетними коштами, призупинення бюджетних асигнувань.

Відповідальність службових осіб, винних у наданні кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог Бюджетного кодексу України) та/або встановлених умов кредитування бюджету, настає за чч. 3, 4 ст. 164-12 КАП.

Здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч Бюджетному кодексу України. Бюджетна установа не має права здійснювати запозичення у будь-якій формі або надавати юридичним чи фізичним особам кредити з бюджету (якщо не встановлено відповідні бюджетні призначення на надання кредитів з бюджету) (ч. 4 ст. 16 Бюджетного кодексу України). Порушення цієї норми утворює склад цього правопорушення.

За прямою вказівкою зазначених норм Бюджетного кодексу України суб'єктами правопорушення є будь-які бюджетні установи, у т.ч. органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними в установленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного місцевого бюджету. До зазначених суб'єктів можуть бути застосовані 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.

Відповідальність службових осіб, винних у здійсненні бюджетними установами запозичень у будь-якій формі, а також у наданні бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч Бюджетному кодексу України, настає за чч. 3, 4 ст. 164-12 КАП.

Здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до Бюджетного кодексу України мають проводитися з іншого бюджету. Це правопорушення посягає на принцип самостійності Державного бюджету України та місцевих бюджетів, закріплений п. 3 ч. 1 ст. 7 Бюджетного кодексу України, а також порушує норми, що встановлюють розмежування видатків між бюджетами (ст.ст. 87–93 Бюджетного кодексу України).

Суб'єктами правопорушення є учасники бюджетного процесу, що здійснили видатки, кредитування місцевого бюджету, які від-

повідно до Бюджетного кодексу України мають проводитися з іншого бюджету.

За скоєння цього бюджетного правопорушення передбачені такі заходи впливу: попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства; зупинення операцій з бюджетними коштами; призупинення бюджетних асигнувань; безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів.

Відповідальність службових осіб, винних у здійсненні видатків, кредитуванні місцевого бюджету, які відповідно до Бюджетного кодексу України мають проводитися з іншого бюджету, настає за чч. 5, 6 ст. 164-12 КАП.

Здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням усупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України. Якщо правопорушення, передбачені пп. 23, 26 ст. 116 Бюджетного кодексу України, характеризуються недотриманням порядку реєстрації зобов'язань, проведення платежів, надання кредитів за наявності та в межах бюджетних призначень, то правопорушення, що розглядається, передбачене п. 29 ст. 116 Бюджетного кодексу України, вчиняється без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням, тому для виявлення ознаки правопорушення відсутня необхідність у посиленні на певні правила, інструкції тощо. Для застосування заходів впливу достатньо встановити факт здійснення відповідних видатків чи надання кредитів, відсутність бюджетних призначень для цих видатків чи кредитування або факт перевищення суми видатків (кредиту) розміру відповідних бюджетних призначень, встановлених законом про Державний бюджет України або іншими бюджетними документами, прийнятими на його виконання (бюджетний розпис, лімітна довідка, кошторис тощо).

Суб'єктами цього правопорушення є учасники бюджетного процесу, які здійснили видатки бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням.

До вказаних суб'єктів 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.

Відповідальність службових осіб, винних у здійсненні видатків бюджету чи наданні кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням у супереччя Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік, настає за чч. 5, 6 ст. 164-12 КАП.

Порушення вимог Бюджетного кодексу України щодо виділення коштів з резервного фонду бюджету. Вимоги щодо формування резервного фонду бюджету та виділення з нього коштів містяться у ст. 24 Бюджетного кодексу України. У ч. 1 цієї статті зазначено, що порядок використання коштів з резервного фонду бюджету визначається Кабінетом Міністрів України, тому виявлення ознак цього правопорушення потребує аналізу не тільки вимог Бюджетного кодексу України, як це зазначено у п. 30 ст. 116, але також норм Порядку використання коштів резервного фонду бюджету (затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 29.03.2002 р. № 415), який визначає напрями використання коштів резервного фонду державного бюджету та місцевого бюджету і встановлює процедури, пов'язані з виділенням коштів резервного фонду відповідного бюджету.

Порушення встановлених процедур та/або виділення коштів на заходи, не передбачені ч. 1 ст. 24 Бюджетного кодексу України та п. 6 вказаного Порядку, утворює склад цього бюджетного правопорушення. Суб'єктами правопорушення є учасники бюджетного процесу, указані в ч. 2 ст. 24 Бюджетного кодексу України.

За допущене порушення може застосовуватися такий захід впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства.

Відповідальність службових осіб, винних у порушенні вимог Бюджетного кодексу України щодо виділення коштів з резервного фонду бюджету, настає за чч. 3, 4 ст. 164-12 КАП.

Порушення встановлених вимог щодо застосування бюджетної класифікації. Вимоги щодо застосування бюджетної класифікації встановлені як статтями Бюджетного кодексу України, так й іншими нормативними актами.

Так, згідно з ч. 1 ст. 8 Бюджетного кодексу України бюджетна класифікація є обов'язковою для застосування всіма учасниками бюджетного процесу в межах бюджетних повноважень. Бюджетна класифікація має такі складові: 1) класифікація доходів бюджету; 2) класифікація видатків та кредитування бюджету; 3) класифікація фі-

нансування бюджету; 4) класифікація боргу (ст.ст. 9–15 Бюджетного кодексу України).

Подальший розвиток вимоги щодо застосування бюджетної класифікації отримали в нормах наказу Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» від 14.01.2011 р. № 11. Зокрема, у п. 3.3.2 наказу встановлено, що показники видатків та кредитування державного бюджету здійснюються за програмною класифікацією.

Важливі норми містяться також в Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету, затвердженій наказом Державного казначейства України від 25.11.2008 р. № 495.

Суб'єктом цього правопорушення виступають учасники бюджетного процесу, які здійснюють повноваження з управління бюджетними коштами з порушенням вимог зазначених законодавчих та інших нормативних актів щодо застосування бюджетної класифікації.

За скоєння цього бюджетного правопорушення може застосовуватися такий захід впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства.

Включення недостовірних даних до звітів про виконання місцевого бюджету, річного звіту про виконання рішення про місцевий бюджет, а також порушення порядку та термінів подання таких звітів. Згідно зі ст. 19 Бюджетного кодексу України підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього є самостійною стадією бюджетного процесу. Використання на цій стадії недостовірних даних призводить до спотворення всього бюджетного процесу, насамперед прийняття неправильних рішень щодо бюджетів наступних періодів.

Пункт 32 ст. 116 Бюджетного кодексу України містить дві форми бюджетного правопорушення. Перша форма – «включення недостовірних даних до звітів про виконання державного бюджету (місцевого бюджету), річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет)».

Склад цього порушення передбачає внесення недостовірних даних до бюджетної звітності. Відповідальність за включення недостовірних даних до інших видів звітності (фінансової, статистичної тощо) наступає за нормами інших законодавчих актів. Бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації. Види звітів, учасники бюджетного

процесу, відповідальні за підготовку звітів, структура звітів та інші загальні питання підготовки звітності врегульовані ст.ст. 58–62 Бюджетного кодексу України.

Форми бюджетної звітності та порядок їх заповнення встановлюються Державним казначейством України за погодженням з Міністерством фінансів України (наказ Державного казначейства України «Щодо затвердження форм фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів» від 01.11.2010 р. № 403).

Недостовірними визначаються як завищені, так і занижені показники надходжень і видатків бюджету, розміру заборгованості та інші показники, що включені до відповідної форми звітності.

Для наявності порушення немає значення: умисно чи помилково внесені до звіту недостовірні дані, а також який бюджетний звіт (місячний, квартальний, річний) містить такі дані. Водночас помилки, які не впливають на достовірність інформації про стан виконання бюджету (наприклад, механічна помилка в коді бюджетної класифікації), не можуть бути визнані недостовірними даними згідно з п. 32 ст. 116 Бюджетного кодексу України.

Друга форма цього правопорушення – порушення порядку та термінів подання таких звітів. Словосполучення «таких звітів» указує на те, що заходи впливу застосовуються у випадках порушення порядку та термінів подання звітів про виконання місцевого бюджету, річного звіту про виконання рішення про місцевий бюджет. Відсутність у таких звітах недостовірних даних не впливає на кваліфікацію вчиненого як порушення бюджетного законодавства.

Для виявлення ознак правопорушення, тобто для визначення порядку і термінів подання звітності, потрібно звернутися до ст.ст. 58–62 Бюджетного кодексу України та вказаних вище наказів Державного казначейства України.

Суб'єктами цього бюджетного правопорушення в його обох формах є розпорядники бюджетних коштів, а також інші учасники бюджетного процесу, зазначені у ст. ст. 59–62 Бюджетного кодексу України.

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами.

Порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів. Загаль-

ні питання ведення бухгалтерського обліку врегульовані ст. 56 Бюджетного кодексу України. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України відповідно до законодавства (ч. 4 ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Питання методології бухгалтерського обліку, вимоги щодо правил його ведення містить Порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій з виконання Державного бюджету, затверджений наказом Державного казначейства України від 11.08.2008 р. № 327.

Питання бюджетної звітності врегульовані Інструкцією про порядок складання єдиних (місячних, квартальних та річних) форм звіту про виконання Зведеного бюджету України та зведених форм звіту про виконання Державного бюджету України та бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя (затверджена наказом Державного казначейства України від 06.02.2009 р. № 51, див. також наказ Державного казначейства України «Про затвердження форм звітності про виконання державного бюджету» від 03.02.2010 р. № 33).

Бюджетні установи, у т.ч. органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними в установленому порядку, ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що затверджуються Міністерством фінансів України, а також інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку.

Порушення вимог ст. 56 Бюджетного кодексу України, вказаних та інших нормативних актів з цього питання утворює склад бюджетного правопорушення. Порушення встановлених строків надання звітів, по суті, також є порушенням встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів, яке однак передбачено як самостійний склад правопорушення пунктом 34 ст. 116 Бюджетного кодексу України.

Суб'єктом правопорушення визнаються учасники бюджетного процесу, на яких покладений відповідний обов'язок.

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами.

Порушення встановлених порядку або термінів подання фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ, а також подання такої звітності у неповному обсязі. Для виявлення ознак цього правопорушення звернемося до наказу Державного казначейства України, яким затверджено порядок та терміни складання звітності у відповідному році (наприклад наказ Державного казначейства України від 25.03.2009 р. № 123 «Про затвердження Порядку складання місячної та квартальної фінансової звітності у 2009 році установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів»).

Порушення норм зазначених нормативних актів в частині вимог до порядку та термінів подання звітності утворює склад цього бюджетного правопорушення. Так, указаним Порядком, затвердженим наказом Державного казначейства України від 25.03.2009 р. № 123 встановлено, що фінансова звітність подається безпосередньо головним бухгалтером (керівником фінансової служби). Форми фінансової звітності подаються на електронних носіях у вигляді транспортних файлів звітних даних згідно з вимогами автоматизованої системи Державного казначейства України. Подання звітності у неповному обсязі означає неподання певних форм звітності або неповне заповнення їх граф та рядків.

Суб'єктом цього правопорушення згідно, з п. 34 ст. 116 Бюджетного кодексу України, визнаються бюджетні установи, у т.ч. органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку.

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами.

Невідповідність даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, даним бухгалтерського обліку. Склад цього правопорушення наявний незалежно від того, які дані відповідають дійсності, а які є недостовірними – ті, що внесені до звітності, чи ті, що відображені в бухгалтерському обліку. Завершеним правопорушення буде в момент надання органам Державної казначейської служби України звітності, яка містить дані, що не відповідають даним бухгалтерського обліку.

Суб'єктами бюджетного правопорушення в таких випадках згідно з п. 35 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України є будь-які бюджетні

установи, у т.ч. органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними в установленому порядку.

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами.

Внесення недостовірних даних до звітів про виконання паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів. Для виявлення ознак цього бюджетного правопорушення потрібно звернутися до Правил складання паспортів бюджетних програм, квартального та річного звіту про їх виконання, а також здійснення моніторингу та аналізу виконання бюджетних програм, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2002 р. № 1098 (у редакції наказу від 14.01.2008 р. № 19). Саме вони містять вимоги щодо порядку та термінів подання звітів про виконання паспортів бюджетних програм. Указаним наказом затверджено також форму квартального (річного) звіту про виконання паспорта бюджетної програми, при заповненні якої до звіту вносяться недостовірні дані.

Недостовірними потрібно вважати показники, які відхиляються в будь-якій бік (зменшення чи збільшення) від правильного значення.

Суб'єктами правопорушення є учасники бюджетного процесу, на яких покладений обов'язок складання та подання звітів про виконання паспортів бюджетних програм.

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами.

Видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону. Порядок подання та розгляду законопроектів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету детально врегульований ст. 27 Бюджетного кодексу України. Сьогодні видання підзаконних нормативних актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону, чинним Бюджетним кодексом України не передбачено, тому видання будь-яким органом влади (центральним чи місцевим) у будь-якій сфері госпо-

дарювання чи соціальних гарантій нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону, утворює склад цього бюджетного правопорушення.

Нормативно-правовий акт – це офіційний письмовий документ, прийнятий уповноваженим на це суб'єктом нормотворення у визначеній законодавством формі та за встановленою законодавством процедурою, спрямований на регулювання суспільних відносин, що містить норми права, має неперсоніфікований характер і розрахований на неодноразове застосування. Прийняття нормативно-правових актів у вигляді листів і телеграм не допускається (п. 1.4 Порядку подання нормативно-правових актів на державну реєстрацію до Міністерства юстиції України та проведення їх державної реєстрації, затвердженого наказом Міністерства юстиції України від 12.04.2005 р. № 34/5).

Видання розпорядчих актів (актів, дія яких поширюється на чітко визначене ними коло осіб, тобто персоніфікованих, і які мають разове застосування) не може кваліфікуватися за п. 37 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України.

За допущене порушення застосовується захід впливу – попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства (ст. 117 Бюджетного кодексу України).

Відповідальність службових осіб, винних у виданні нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону, настає за чч. 5, 6 ст. 164-12 КАП або за ст. 211 Кримінального кодексу України.

Здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України. Діями, вказаними в цьому пункті, порушуються вимоги ч. 2 ст. 95 Бюджетного кодексу України, а саме: «Забороняється планувати та здійснювати видатки, не віднесені до місцевих бюджетів цим Кодексом, а також здійснювати впродовж бюджетного періоду видатки на функціонування бюджетних установ одночасно з різних бюджетів, крім випадків, коли такі видатки здійснюються за рішенням відповідної місцевої ради за рахунок вільного залишку бюджетних коштів або перевиконання дохідної частини загального фонду місцевого бюджету за умови відсутності заборгованості такого бюджету за захищеними статтями видатків протягом року на будь-яку дату».

За допущене порушення можуть застосовуватися такі заходи впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, зупинення операцій з бюджетними коштами, призупинення бюджетних асигнувань, зменшення бюджетних асигнувань.

Відповідальність службових осіб, винних у здійсненні видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік, настає за чч. 5, 6 ст. 164-12 КАП.

Порушення вимог ст. 28 Бюджетного кодексу України щодо оприлюднення та доступності інформації про бюджет. Дане бюджетне правопорушення передбачає невиконання або несвочасне виконання вимог ст. 28 Бюджетного кодексу України щодо забезпечення доступності інформації про бюджет різних рівнів – від Державного бюджету до бюджету села, селища. Так, утворює склад цього бюджетного правопорушення бездіяльність головного розпорядника коштів бюджету щодо виконання вимоги абз. 3 ч. 5 ст. 28 Бюджетного кодексу України про публічне представлення та публікацію інформації до 15 березня року, що настає за звітним, про бюджет за бюджетними програмами та показниками.

За допущене порушення може застосовуватися попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства.

Інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу. По-перше, до інших випадків порушення бюджетного законодавства відносять дії чи бездіяльність учасників бюджетного процесу, що прямо заборонені нормами Бюджетного кодексу України, але не підпадають під ознаки правопорушень, указаних у пп. 1–39 ч. 1 ст. 116. Це такі випадки:

а) порушення вимог ч. 13 ст. 17 Бюджетного кодексу України щодо заборони реструктуризації заборгованості суб'єктів господарювання перед Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста за кредитами (позиками), залученими Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста або під державні (місцеві) гарантії, за кредитами з бюджету;

б) порушення вимог ч. 14 ст. 17 Бюджетного кодексу України щодо заборони списання заборгованості суб'єктів господарювання перед Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою

міста за кредитами (позиками), залученими Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста або під місцеві гарантії, кредитами з бюджету;

в) порушення вимог ч. 11 ст. 24 Бюджетного кодексу України щодо заборони без внесення змін до рішення про місцевий бюджет збільшення бюджетних призначень за загальним та спеціальним фондами місцевого бюджету на: оплату праці працівників бюджетних установ за рахунок зменшення інших видатків; видатки за бюджетними програмами, пов'язані з функціонуванням органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування, за рахунок зменшення видатків за іншими бюджетними програмами;

г) порушення вимог п. 1 ч. 2 ст. 46 Бюджетного кодексу України щодо заборони із загального фонду державного бюджету здійснювати витрати в частині капітальних видатків та надання кредитів з бюджету;

г) порушення вимог ч. 6 ст. 50 Бюджетного кодексу України щодо заборони проведення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі, у тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій та зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах;

д) порушення вимог ч. 9 ст. 78 Бюджетного кодексу України щодо заборони після набрання чинності законом про Державний бюджет України органам державної влади та їх посадовим особам приймати рішення, що призводять до виникнення додаткових витрат місцевих бюджетів, без визначення джерел коштів, виділених державою для забезпечення цих витрат;

д) порушення вимог ч. 2 ст. 79 Бюджетного кодексу України щодо заборони до прийняття рішення про місцевий бюджет на поточний бюджетний період здійснювати капітальні видатки і надавати кредити з бюджету, а також здійснювати місцеві запозичення та надавати місцеві гарантії.

По-друге, до інших випадків порушення бюджетного законодавства відносять, на наш погляд, дії чи бездіяльність учасників бюджетного процесу, що прямо заборонені рішенням про місцевий бюджет на певний рік і не підпадають під ознаки правопорушень, указаних у пп. 1–39 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України.

Наприклад, як порушення бюджетного законодавства мають кваліфікуватися випадки невиконання таких норм Законом України «Про Державний бюджет України на 2010 рік»:

- порушення вимог ст. 8 Закону про заборону відчуження галузевих резервів (виробничих запасів) уранового концентрату, сформованих за рахунок коштів цільового галузевого фонду створення національного ядерно-паливного циклу;
- порушення вимог ч. 1 ст. 61 Закону про заборону реструктуризації заборгованості суб'єктів господарювання перед державою за фінансовою допомогою, наданою на поворотній основі;
- порушення вимог ч. 2 ст. 61 Закону про заборону списання пені, яка нарахована внаслідок невиконання суб'єктом господарювання зобов'язань за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, бюджетними позичками та фінансовою допомогою, наданою на поворотній основі;
- порушення вимог ч. 3 ст. 61 Закону про заборону списання заборгованості суб'єктів господарювання перед державою за фінансовою допомогою, наданою на поворотній основі;
- порушення вимог ч. 4 ст. 61 Закону про заборону надання відстрочень щодо термінів сплати податкових зобов'язань суб'єктів господарювання за податками і зборами (обов'язковими платежами).

В усіх випадках порушення бюджетного законодавства, які кваліфікуються за п. 40 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України, можливе застосування попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства. Крім того, залежно від статусу суб'єкта порушення та змісту порушеної вимоги бюджетного законодавства можуть бути застосовані такі заходи впливу, як зупинення операцій з бюджетними коштами та призупинення бюджетних асигнувань.

4.2. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ У СФЕРІ МІСЦЕВИХ ФІНАНСІВ

До напрямів удосконалення відповідальності за порушення у сфері місцевих фінансів (у частині відповідальності за порушення бюджетного законодавства), на нашу думку, доцільно віднести:

- техніко-юридичне вдосконалення норм Бюджетного кодексу України про заходи впливу за порушення бюджетного законодавства;
- удосконалення змісту ознак відповідних правопорушень та системи санкцій за їх скоєння.

4.2.1. Техніко-юридичне вдосконалення норм Бюджетного кодексу України про заходи впливу за порушення бюджетного законодавства

По-перше, суттєвою прогалиною сукупності норм глави 18 Бюджетного кодексу України «Відповідальність та заходи впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства» потрібно визнати відсутність їх поділу на загальні та спеціальні.

У більшості нормативних актів, які містять деліктні норми, останні побудовані за певними принципами. Відомо, що, на відміну фінансового права, ряд галузей права, насамперед цивільне і адміністративне, мають значні напрацювання як щодо практики нормотворення, так і стосовно науково-теоретичного осмислення принципів побудови системи норм про відповідальність, а кримінальне право повністю є деліктним, тобто правом про кримінальну відповідальність.

Система деліктних норм у зазначених галузях права будується, зокрема, на таких принципах:

- склад правопорушення завжди характеризується ознаками діяння (дія чи бездіяльність), що вчиняється суб'єктом правопорушення, який притягається до відповідальності;
- склад правопорушення завжди характеризується ознаками суб'єкта правопорушення – фізичної або юридичної особи;
- склад правопорушення, що скоюються фізичною особою, завжди характеризується ознаками вини (умислу чи необережності);
- норми про відповідальність мають диспозицію (частину статті, де описуються ознаки складу правопорушення) та санкцію;
- одна диспозиція містить, як правило, ознаки одного правопорушення.

Аналіз норм глави 18 Бюджетного кодексу України свідчить про те, що багато в чому зазначені принципи ігноруються, а це призводить до внутрішньої суперечності таких норм та ускладнює в деяких випадках їх застосування.

Так, напевно чи можна визнати вдалим «скупчення» 40 (!) складів бюджетних правопорушень в одній ст. 116 Бюджетного кодексу України. До ознак деяких із цих правопорушень (нецільове використання бюджетних коштів, а також прийняття рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог цього Кодексу чи закону про Державний бюджет України (у тому числі щодо складання бюджету в частині міжбюджетних трансфертів, доходів та видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів) законодавець вимушений повертатися в інших статтях (статті, відповідно, 119 і 122 Бюджетного кодексу України).

На наш погляд, кожне порушення з тих, що перераховані у ст. 116 Бюджетного кодексу України, заслуговує на окрему статтю для розкриття ознак відповідного складу бюджетного правопорушення.

Те саме стосується заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Зупиненню операцій з бюджетними коштами (п. 2 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України) присвячена окрема спеціальна стаття (ст. 120 Бюджетного кодексу України), так само й інші заходи впливу: їх зміст і правила застосування мають бути врегульовані окремими статтями Бюджетного кодексу України.

По-друге, правила нормативно-правої техніки вимагають, щоб кожна стаття Бюджетного кодексу України, що встановлює відповідальність за порушення бюджетного законодавства, містила, як мінімум, ознаки щодо об'єктивної сторони правопорушення (дія чи бездіяльність, спосіб вчинення тощо) та ознаки суб'єкта відповідальності (до кого конкретно мають застосовуватися відповідні санкції). Однак норми глави 1 Бюджетного кодексу України сконструйовані майже з повним ігноруванням зазначених принципів теорії права та усталеної нормотворчої практики.

4.2.2. Удосконалення змісту ознак відповідних правопорушень та системи санкцій за їх вчинення

Наведемо окремі приклади норм, що потребують удосконалення.

1. Порядок і терміни розгляду проекту та прийняття рішення про місцевий бюджет визначені ст. 77 Бюджетного кодексу України, а та-

кож ст. 61 та іншими нормами Закону «Про місцеве самоврядування в Україні». Порухення вказаних норм утворює об'єктивну сторону бюджетного правопорушення, передбаченого п. 6 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України. Згідно з ст. 117 Бюджетного кодексу України за це порушення може застосовуватися такий захід впливу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, однак можливість застосування цієї норми на практиці виглядає сумнівною, оскільки відсутній як орган, уповноважений на застосування попередження, так і норма, яка б урегулювала порядок його застосування (як це врегульовано стосовно наступного виду бюджетного правопорушення тими самими суб'єктами), тобто вбачається правова прогалина, що вимагає доповнення Бюджетного кодексу України відповідною нормою.

2. У підп. 1 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України зазначено, що попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства. Виявлені порушення бюджетного законодавства мають бути усунені у строк до 30 календарних днів.

Семантичний та формально-юридичний аналіз цієї норми свідчить про те, що, по-перше, попередження має застосовуватися за скоєння будь-якого бюджетного правопорушення, які вказані у пп. 1–40 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України.

По-друге, оскільки, крім цього виду заходу впливу, ст. 117 Бюджетного кодексу України передбачені й інші, указівка законодавця на те, що попередження застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства, зумовлює висновок, що попередження може застосовуватися одночасно із вжиттям іншого заходу впливу.

У даному випадку застосування одночасно кількох видів санкцій за одне правопорушення не суперечить ст. 61 Конституції України про те, що «ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення».

Одночасне застосування різних санкцій не може розглядатися як притягнення до відповідальності двічі. Відповідальність тут настає одна, але з кількома санкціями, одна з яких може розглядатися як основна, а інші – як додаткові. Крім того, потрібно враховувати, що ст. 61 Конституції України міститься в розділі II Основного Закону

«Права, свободи та обов'язки людини і громадянина», а заходи впливу, передбачені частиною першою ст. 117 Бюджетного кодексу України, застосовуються до юридичних осіб.

Водночас ці висновки можуть оскаржуватися з огляду на те, що ч. 3 ст. 118 Бюджетного кодексу України містить заборону застосовувати вдруге заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, визначені ст. 117 Бюджетного кодексу України, за раніше виявлені й усунені порушення бюджетного законодавства.

На наш погляд, цей припис означає, що якщо за порушення бюджетного законодавства до учасника бюджетного процесу застосоване попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства і зазначена вимога своєчасно була виконана, контролюючий орган з моменту усунення порушення бюджетного законодавства не має права застосовувати інші заходи впливу, хоча вони і передбачені за відповідне правопорушення.

Однак, на наш погляд, сформульовані твердження мають бути не результатом правозастосовного чи доктринального тлумачення, а прямо і однозначно вказані безпосередньо в законі.

Чинна редакція ст. 117 Бюджетного кодексу України залишає можливість для різного тлумачення й інших питань у правозастосовній практиці. Незрозуміло, наприклад, чи можна застосовувати за порушення бюджетного законодавства зупинення операцій з бюджетними коштами одночасно з попередженням. Якщо можна, то це забирає у попередження всі ознаки реальної санкції. Крім того, можливі ситуації коли, наприклад, зупинення операцій з бюджетними коштами або вжиття інших заходів впливу унеможливить виконання вимоги п. 1 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України про те, що виявлені порушення бюджетного законодавства мають бути усунені у строк до 30 календарних днів.

На наш погляд, доцільно доповнити ст. 117 Бюджетного кодексу України вказівкою про те, що зупинення операцій з бюджетними коштами та інші заходи впливу за порушення бюджетного законодавства можуть застосовуватися тільки після закінчення 30 календарних днів, передбачених п. 1 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України і в разі неусунення виявленого правопорушення.

3. У правозастосовній практиці нецільове використання бюджетних коштів пов'язується з витрачанням коштів усупереч кодам економічної класифікації.

Так, нецільовим використанням бюджетних коштів визнається направлення бюджетних коштів на банківські депозити; придбання різноманітних активів (валюти, цінних паперів, іншого майна) з метою отримання прибутків та/або наступного продажу; здійснення за рахунок бюджетних коштів внесків до статутних фондів юридичних осіб чи надання їй благодійної допомоги, використання коштів, що мали цільове спрямування, з іншою метою; витрачання бюджетних коштів за відсутності первинних документів, які підтверджують здійснення господарських операцій. Використання виручки, отриманої від реалізації продукції, на заробітну плату також визнано нецільовим використанням коштів.

Однак чинне законодавство України не містить підстав для обмеження ознак його правопорушень витрачанням бюджетних коштів усупереч тільки кодам економічної класифікації, тому не виключається кваліфікація за ст. 119 Бюджетного кодексу України – здійснення видатків усупереч програмній чи функціональній класифікаціям видатків бюджету. У таких випадках суб'єктами правопорушень мають виступати учасники бюджетного процесу, які зобов'язані при організації видатків бюджету дотримуватися відповідної класифікації.

Вважаємо, що це питання необхідно врегулювати за допомогою більш чіткого визначання всіх ознак нецільового використання бюджетних коштів як бюджетного правопорушення, як адміністративного правопорушення і як злочину, передбаченого ст. 210 Кримінального кодексу України.

Наукове видання

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ МІСЦЕВИХ ФІНАНСІВ В УКРАЇНІ

Монографія

*За редакцією доктора юридичних наук,
О. В. Солдатенко*

Відповідальний за випуск
Літературний редактор
Комп'ютерна верстка
Обкладинка

О. В. Діордійчук
Т. А. Габорак
Д. М. Алексєєв
Д. М. Алексєєв

Підписано до друку 14.12.2012 р. Формат 60x84^{1/16}.
Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Друк офсетний. Умовн.-друк. арк. 14,18.
Наклад 300 прим. Зам. .

Видавництво «Алерта»

04210, м. Київ, а/с 112.

Тел.: (044) 223-15-25, 223-15-30.

E-mail: alerta@ukr.net, веб-сайт: www.alerta.kiev.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 788 від 29.01.2002 р.