

**Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Юридичний факультет
Кафедра конституційного, адміністративного та фінансового права**

СИДОРУК Олена Андріївна

Адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства / Administrative responsibility for violation of budget legislation

**спеціальність: 081 – Право
магістерська програма – Право**

Магістерська робота

Виконала студентка групи ПРм-22
О.А. Сидорук

Науковий керівник:
д.ю.н., доцент С.К. Гречанюк

Магістерську роботу допущено
до захисту:
«___»_____2018р.

Завідувач кафедри
д.ю.н., доцент С.К. Гречанюк

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

РЕЗЮМЕ

Магістерська робота містить 102 сторінки, складається з вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел із 67 найменування.

Мета дослідження полягає в тому, щоб на основі комплексного аналізу теоретичних засад фінансового права, адміністративного права та процесу, законодавства про відповідальність за правопорушення в бюджетній сфері, правозастосовчої діяльності органів публічної адміністрації держави, виявити основні проблеми й суперечності правового регулювання інституту адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства й сформулювати пропозиції щодо їхнього усунення.

Об'єкт дослідження – суспільні відносини що виникають у зв'язку із застосуванням норм, які передбачають адміністративну відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Предмет дослідження – адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Одержані висновки та їх новизна: полягають в розвитку теоретичних основ і розробці практичних рекомендацій з удосконалення інституту адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Ключові слова: адміністративне правопорушення, адміністративна відповідальність, бюджетна діяльність, бюджетне законодавство, провадження у справах про адміністративне правопорушення.

ABSTRACT

Master thesis contains 102 pages, consists of entry, two sections, conclusions, list of the used sources, from a 67 name.

The purpose of the study is to identify the main problems and contradictions on the basis of a comprehensive analysis of the theoretical principles of financial law, administrative law and process, legislation on liability for offenses in the budget sphere, and the law-enforcement activity of public administration bodies of the state. legal regulation of the institute of administrative responsibility for violation of budget legislation and formulate proposals for their elimination.

Object of research - social relations arising in connection with application of norms, which provide for administrative responsibility for violation of budget legislation.

Subject of research - administrative responsibility for violation of budget legislation.

The findings and their novelty are: the development of theoretical foundations and the development of practical recommendations for the improvement of the institute of administrative responsibility for violation of budget legislation.

Keywords: administrative offense, administrative responsibility, fiscal operations, budget legislation, the proceedings on administrative violations.

АНОТАЦІЯ

Сидорук О. Адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 8.03040101 – Правознавство – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2018.

Роботу присвячено аналізу сутності адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства, теоретичних і практичних проблем правового регулювання адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства в Україні. Досліджено сутність понять «адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства», «державний фінансовий контроль» у теоретико-правовому аспекті та в контексті правозастосовчої діяльності. Розроблено й обґрунтовано логічно взаємозалежні теоретичні і практичні висновки та рекомендації щодо особливостей складу адміністративних правопорушень та провадження у справах про адміністративні правопорушення у бюджетній сфері, класифікації учасників даного провадження, визначення та реалізації їх правового статусу.

Sydoruk O. Administrative responsibility for violation of budget legislation. – *Manuscript.*

Research on education and qualification of «Master» in the field 8.03040101 – Jurisprudence. – Ternopil National Economic University, Ternopil, 2018.

The master thesis is looks into the analysis of the essence and grounds of the administrative responsibility in the sphere of budget, theoretically and virtually the problems of legal regulation administratively liability for violation of budget legislation in Ukraine. The essence of the concepts of «administrative liability for violation of the budget law», «proceedings in administrative cases for violation of the budget law», «the state financial control» in the theoretical and legal perspective and in the context of law enforcement. Developed and proved logically interrelated theoretical and practical conclusions and recommendations regarding the features of administrative offenses and proceedings on administrative violations in the public sector, for classifying participants in this production, the definition and implementation of their legal status.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
 РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА.....	9
1.1 Підстави адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства.....	9
1.2 Адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства: поняття, ознаки та місце в системі юридичної відповідальності.....	27
Висновки до розділу 1	43
 РОЗДІЛ 2 ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА СКЛАДІВ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ.....	46
2.1 Бюджетна діяльність як об'єкт адміністративного правопорушення.....	46
2.2 Характеристика об'єктивної сторони адміністративних правопорушень у бюджетній сфері.....	55
2.3 Поняття, види суб'єктів адміністративного правопорушення у бюджетній сфері та їх загальна характеристика.....	66
2.4 Характеристика суб'єктивної сторони адміністративних правопорушень у бюджетній сфері.....	77
Висновки до розділу 2.....	85
 ВИСНОВКИ.....	90
 СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	96

ВСТУП

Актуальність теми. Перебудова державного устрою та економіки України на рубежі ХХ–ХХІ століть обумовили принципово новий підхід до правового регулювання фінансових відносин, у тому числі в бюджетній сфері. Сфера бюджетних правовідносин є найбільш значимою серед основних сфер економічної діяльності будь-якої правової демократичної держави, на роль якого претендує й сучасна Україна. Тільки чітко налагоджений механізм функціонування бюджетної системи дозволяє централізувати кошти й здійснювати єдину фінансову політику на території всієї країни з метою ефективного рішення найважливіших економічних і соціальних завдань.

Оскільки Державний бюджет України є невід’ємним атрибутом держави, основним централізованим фондом її коштів, що забезпечує соціально-економічний розвиток суспільства і відіграє надзвичайну роль у матеріальному забезпеченні функціонування держави, правопорушення, що вчиняються у бюджетній сфері, негативно впливають на все суспільство, на інтереси кожної особи.

Питання про порушення бюджетного законодавства та адміністративну відповідальність про них є актуальними та притягають увагу вчених-правників, оскільки вони вчиняються фактично на кожній стадії бюджетного процесу і полягають в порушенні як нормативних актів, якими безпосередньо врегульований порядок складання, розгляду, затвердження проектів бюджетів, підготовки та розгляду звітів про виконання бюджету і прийняття рішень щодо нього, виконання бюджетів, так і в інших видах порушень, оскільки норми БК України не є погодженими з нормами Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП), які встановлюють примусові заходи за правопорушення в бюджетній сфері. Так, БК України містить 40 складів правопорушень (ст. 116), але КУпАП передбачає відповідальність тільки за три склади (ст.ст. 163-4, 164-12, 166-17).

Згадані та подібні ним прогалини законодавства породжують певні складності в правозастосовчій практиці й вимагають від законодавців термінового внесення змін і доповнень до нормативно-правових актів, спрямованих на вдоскона-

лення інституту відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Тому вирішення завдань вдосконалення інституту адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства на законодавчому рівні не може бути ефективно здійснено без розробки його теоретичної концепції.

У різні часи дослідженню проблемних питань правового регулювання бюджетної сфери, відповідальності за порушення, що скоюються у ній, приділялася увага в працях відомих вітчизняних та іноземних вчених в галузях теорії права, адміністративного, фінансового, господарського та цивільного права, зокрема: С. С. Алексєєва, А. З. Арсланбекової, Р. Є. Артющіна, Т. В. Архипенко, Б. Т. Базилєва, С. Є. Батирова, С. М. Братуся, Д. В. Вінницького, Л. К. Воронової, О. М. Горбунової, В. М. Горшенєва, О. Ю. Грачової, О. С. Йоффе, М. В. Карасьової, М. П. Кучерявенка, О. Е. Лейста, А. Е. Лунєва, С. М. Малєїна, П. С. Пацурківського, Ю. А. Ровинського, Л. А. Савченко, І. С. Самощенка, І. Д. Старовикової, М. Х. Фарукшина, Р. Й. Халфіної, Н. І. Хімічевої, М. Д. Шаргородського, І. Б. Шахова, О. В. Шеховцевої, Ю. В. Шилова, О. І. Юстуса та інших.

Нажаль, у працях згаданих вчених розглядалися лише окремі аспекти застосування відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Але єдиного, комплексного дослідження питань адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства в рамках окремого дослідження не проводилося, а наукові розробки щодо адміністративно-правової відповідальності за порушення бюджетного законодавства відсутні. Усе це й обумовило вибір теми й актуальність її дослідження.

Мета дослідження полягає в тому, щоб на основі комплексного аналізу теоретичних засад фінансового права, адміністративного права та процесу, законодавства про відповідальність за правопорушення в бюджетній сфері, правозастосовчої діяльності органів публічної адміністрації держави, виявити основні проблеми й суперечності правового регулювання інституту адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства й сформулювати пропозиції щодо їхнього усунення.

Досягнення зазначеної мети дослідження передбачає вирішення наступних задач:

- визначити підстави адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства;
- розкрити зміст поняття «адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства», її ознаки та місце в системі юридичної відповідальності;
- провести науковий аналіз змісту бюджетної діяльності як об’єкта адміністративного правопорушення;
- надати адміністративно-правову характеристику об’єктивній стороні правопорушень у бюджетній сфері;
- визначити поняття, види суб’єктів адміністративного проступку у справах про порушення бюджетного законодавства та надати їх загальну характеристику;
- з’ясувати зміст суб’єктивної сторони адміністративних правопорушень у бюджетній сфері;
- розкрити сутність та визначити поняття та правову природу провадження у справах про адміністративні правопорушення у бюджетній сфері.

Об’єкт дослідження – суспільні відносини що виникають у зв’язку із застосуванням норм, які передбачають адміністративну відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Предмет дослідження – адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Методи дослідження. Опрацювання обраної теми ґрунтується насамперед на положеннях загальної теорії права, де з урахуванням новітніх досягнень наук фінансового, адміністративного, господарського, адміністративного, процесуального, цивільного права тощо досліджуються окремі аспекти обраної тематики. Відповідно до мети і задач дослідження в роботі буде використана раціональна сукупність методів теорії пізнання: діалектичний, лексичного аналізу, логіко-семантичний, порівняльно-правовий, історико-правовий, системного аналізу, правового моделювання, функціональний, соціологічний та статистичний. За допо-

могою методів логіко-семантичного, лексичного та порівняльно-правового аналізу буде поглиблено понятійний апарат.

Нормативна основа дослідження – фінансове та адміністративне законодавство України, міжнародні нормативно-правові акти, зразки перспективного законодавства в цій сфері.

Робота складається з переліку умовних скорочень, вступу, двох розділів, які містять шість підрозділів, висновків, списку використаних джерел.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

1.1 Підстави адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства

З певного моменту (залежно від правової зрілості суспільства) примітивні фінансові відносини перетворюються в правовідносини, виникає фінансове право. Як з податей виникають податки, із князівської скарбниці – державний бюджет, з лихварства – банківська система, так і із примітивних фінансів створюються фінанси правові, побудовані на розвиненому юридичному механізмі, почерпнутому або запозиченому з інструментарію інших галузей права. Звідси, мабуть, тяга фінансового права до рецепції понять, категорій, юридичних механізмів, насамперед із цивільного права [1, с. 53].

Поняття фінанси походить від французького «finance» – сукупність всіх коштів, що перебувають у розпорядженні держави, підприємства, а також система їхнього формування, розподілу й використання. За своїм матеріальним змістом фінанси держави являють собою фонди грошових коштів [2, с. 649]. Згідно з Новим тлумачним словником української мови, під фінансами розуміються система грошових відносин у тій чи іншій державі, а також сукупність усіх грошових коштів, що є в розпорядженні держави; фінансова система; гроші, грошові справи, кошти, фонди [3, с. 658].

Фінанси – це не самі кошти, а відносини між людьми із приводу утворення, перерозподілу й використання фондів грошових коштів. Фінанси служать економічним інструментом розподілу валового суспільного продукту й національного доходу, є коштами контролю за виробництвом і розподілом матеріальних благ, а також коштами стимулювання розвитку держави й суспільства в потрібному, в кожний даний період розвитку, напрямку. Фінансова діяльність держави – це діяльність держави по утворенню, розподілу й використанню централізованих і де-

централізованих фондів коштів, що забезпечують її безперебійне функціонування й розвиток [4, с. 17].

Правовідносини, що складають фінансову сферу, є досить розгалуженими, такими, що постійно змінюються й в сукупності створюють фінансову систему. На думку Л. К. Воронової, сукупність взаємозалежних, взаємодіючих фінансових інститутів становить фінансову систему держави, яку можна характеризувати у двох аспектах:

- 1) як сукупність фінансових інститутів, що опосередковують формування і використання грошових фондів;
- 2) як сукупність державних органів і установ, що здійснюють фінансову діяльність.

А її зміст розкривається через систему фінансових інститутів. Ланками фінансової системи є:

1. Бюджетна система;
2. Кредитна система;
3. Обов'язкове державне страхування;
4. Фінанси підприємств [5, с. 85].

Цілісність ланки фінансової системи передбачає її складну підпорядкованість, структуру, специфічні зв'язки [5, с. 86]. Тому порушення будь-якого з елементів, що забезпечують цілісність ланки фінансової системи, передбачають негативні наслідки й для самої системи. Оскільки бюджетна система України є одним з основних інститутів фінансової системи України, вона виступає й об'єктом правопорушень, зокрема адміністративних, які завдають шкоди правам та охоронюваним законом інтересам держави. Проте, для визначення певних діянь, що посягають на права та охоронювані законом інтереси будь-якої особи, зокрема й держави, правопорушенням, необхідною умовою є наявність підстав для цього. Підставами в загальнотеоретичному сенсі прийнято називати наявність необхідних умов, які є причиною існування якогось явища і слугують поясненнями для нього [6, с. 266].

Проблемні питання підстав юридичної відповідальності постійно знаходяться в полі зору вчених-правників, що обумовлено зв'язком інституту відповідальності з державним осудом і примусом, із встановленням чинним законодавством обсягу і меж можливостей застосування заходів правового впливу, здійснення справедливого правосуддя, втручання в сферу прав та свобод людини і, в той же час, охороною прав та свобод від різних посягань. Підстави відповідальності, зокрема – адміністративної, можна розглядати в кількох аспектах.

По-перше, підстава юридичної відповідальності розглядається як право держави на застосування до особи (фізичної або юридичної) заходів примусу. Це випливає з детермінованості поведінки особи, перш за усе – фізичної, соціальними причинами, з принципу свободи волі людини, що, власне, дозволяє допускати як правомірну, так і протиправну поведінку. Державне регулювання суспільних відносин, зумовлене об'єктивною необхідністю, вимагає наявності дієвих засобів впливу на неадекватну поведінку суб'єктів. Одним з таких засобів, що історично склалися в суспільстві, є застосування різних видів юридичної відповідальності. Саме у свободі волі індивіда і можливості протиправної поведінки міститься підстава її застосування.

По-друге, підстава відповідальності, зокрема адміністративної, розглядається як необхідність її існування поряд з іншими видами юридичної відповідальності. Враховуючи дані аспекти розглядається її інструментальна цінність. Це, перш за усе, здатність здійснення регулюючого впливу, досягнення певної мети, необхідність особливої охорони певних суспільних відносин, прав та свобод, охоронюваних законом інтересів осіб. У сфері правового регулювання вона може мати як самостійну цінність, так і цінність в контексті інших видів відповідальності. Різні за своїм характером, за правовою природою і ступенем суспільної шкідливості (небезпеки), правопорушення зумовлюють наявність різних видів відповідальності. Виникаючи в сфері цивільно-правових і трудових відносин, правопорушення характеризуються зв'язком з певними галузями права. В основі цивільно-правового делікту лежить заподіяння матеріальної і моральної шкоди, а відповідальність за нього має відновлювальний характер і може реалізовуватися без

забезпечення державним примусом. Дисциплінарна відповідальність каральна за своєю сутністю, однак її застосування обмежене рамками трудових або службових стосунків. На відміну від них, адміністративний проступок і злочин відбуваються в сфері державно-правової охорони і не пов'язані з цивільно-правовими і трудовими відносинами. Їх розходження між собою пояснюється різним ступенем суспільної шкідливості (небезпеки), що, в свою чергу, викликає необхідність існування самостійних видів державного примусу і, зокрема, юридичної відповідальності [7, с. 56].

Наявність деліктів певного виду сама по собі не може бути достатньою підставою для запровадження адміністративної відповідальності, тільки за умови володіння здатністю до регулятивного впливу можна говорити про необхідність такого впровадження. Інструментальна цінність адміністративної відповідальності полягає в швидкості, простоті та економічності застосування і дієвості заходів адміністративного стягнення для досягнення правоохоронної мети. У зв'язку з тим, що в країні вчиняється велика кількість адміністративних проступків, а їх шкідливість порівняно невелика, застосування адміністративної відповідальності за них є більш доцільним, ніж кримінальної.

Результат аналізу наукових праць з питань адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері публічних відносин, зокрема й у фінансово-бюджетній сфері, свідчить, що науковцями вживаються як словосполучення «підстави юридичної відповідальності» так і «підстава юридичної відповідальності». Насамперед це обумовлено тим, що одні науковці вважають, що підставою юридичної відповідальності є факт вчинення правопорушення [8, с. 502], інші дотримуються так би мовити «комплексного підходу» у даному питанні і відповідно вживають словосполучення «підстави юридичної відповідальності», при цьому виділяючи нормативну, фактичну та процесуальну підставу [9, с. 198]. На нашу думку, останній підхід є ґрунтовнішим, оскільки більш повно відбиває сутність та юридичну природу даного явища.

Отже, «підстави юридичної відповідальності» є поняттям комплексним, що включає в себе нормативну, фактичну та процесуальну підставу юридичної від-

повідальності, єдність яких забезпечує можливість застосування до особи, яка вчинила правопорушення, відповідних заходів впливу. Підстава юридичної відповідальності, будучи рушійною силою для реалізації останньої, відіграє провідну роль у забезпеченні правової охорони суспільних відносин, зокрема, і у бюджетній сфері. У зв'язку з цим постає необхідність у з'ясуванні того, наскільки ефективним є закладений у чинному законодавстві підхід до визначення підстав адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Значення бюджету для держави, як плану формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення здійснення нею завдань і функцій, важко переоцінити. Бюджет – це фінансова основа існування держави. Посягання на суспільні відносини, які складаються у бюджетній сфері, призводить до знищення державного організму, який живиться фінансовими ресурсами для того, щоб виконувати свої функції.

Як вже зазначалося вище, в силу значущості суспільних відносин, які є предметом регулювання бюджетного законодавства, вони є об'єктом правової охорони з боку держави. Чинне законодавство передбачає різні види юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Чільне місце у системі відповідальності за бюджетні правопорушення посідає адміністративна відповідальність, оскільки адміністративні правопорушення становлять істотну частку правопорушень у бюджетній сфері.

У той же час, відповідальність є наслідком певного правопорушення або обставин, які у правовій науці прийнято визначати в якості підстав такої відповідальності. При цьому, для практичної реалізації відповідальності, необхідною умовою є визначення підстав її застосування, що розкривають умови і момент виникнення адміністративної відповідальності конкретної особи. Аналіз загальних ознак адміністративної відповідальності, зокрема й за порушення бюджетного законодавства, дозволяє виокремити три її підстави:

1. нормативну;
2. фактичну;
3. процесуальну.

Зазначеної думки дотримуються також і більшість сучасних науковців, зокрема Д. М. Лук'янець [10], В. К. Колпаков [11], А. Т. Комзюк [12] та інші. Перші дві підстави адміністративної відповідальності зумовлюють її соціальну важливість. Для настання відповідальності необхідна наявність всіх трьох підстав і саме в такій послідовності. Насамперед, повинна бути норма, що встановлює обов'язок і санкцію за його невиконання. Потім може виникнути фактична підстава – протиправне діяння. За наявності норми і діяння, що її порушує, уповноважений суб'єкт у встановленому законом порядку вправі призначити стягнення за адміністративний проступок.

Під нормативною підставою слід розуміти наявність правової норми, яка містить юридичні ознаки конкретного правопорушення, його склад, і передбачає відповідальність за його вчинення. Нормативну основу адміністративної відповідальності складають нормативні акти – різні за своєю юридичною чинністю, що описують протиправне діяння і адміністративні стягнення, які встановлюються за його вчинення, що в сукупності утворюють законодавство про адміністративні проступки. Його завданням, відповідно до ст. 1 КУпАП, є охорона прав і свобод громадян, власності, конституційного ладу України, прав і законних інтересів підприємств, установ, організацій, встановленого правопорядку, зміцнення законності, запобігання правопорушенням, виховання громадян у дусі точного і неухильного додержання Конституції і законів України, поваги до прав, честі і гідності інших громадян, до правил співжиття, сумлінного виконання своїх обов'язків, відповідальності перед суспільством.

Систему законодавства про адміністративні проступки в наш час складають КУпАП, окремі законодавчі акти. В деяких випадках місцеві ради можуть приймати рішення, за порушення яких законодавством встановлена адміністративна відповідальність.

Основним нормативним актом, який встановлює відповідальність за адміністративні проступки, що посягають на права і свободи громадян, є Кодекс України про адміністративні правопорушення. У ньому закріплено основні завдання, принципи, підстави притягнення до адміністративної відповідальності, систему

органів, уповноважених розглядати справи про адміністративні проступки, порядок накладення і виконання адміністративних стягнень. В Особливій частині розділу II КУпАП описується більше ста складів адміністративних проступків, що посягають на права і свободи громадян.

Адміністративна відповідальність в даній сфері встановлюється також окремими законами України. Окремі законодавчі акти, які регулюють питання адміністративної відповідальності, повинні включатися до КУпАП, що сприяло б послідовній кодифікації законодавства про адміністративні проступки.

Прийняття нового БК України закріпило новий підхід у питанні визначення нормативних підстав адміністративної відповідальності за правопорушення у бюджетній сфері і обумовило внесення до КУпАП відповідних змін у частині відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Слід наголосити на тому, що нормативна підстава звичайно відіграє провідну роль, оскільки саме вона визначає, які саме діяння є правопорушеннями, і містить санкції, які можуть застосовувати за їх скоєння. Без нормативної підстави не може існувати ні фактична, ні процесуальна підстави. Тому саме їй ми і приділяємо особливу увагу у нашому дослідженні.

Аналізуючи нормативну підставу адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства слід зауважити, що ефективність правозастосовчої діяльності визначається насамперед тим, наскільки грамотно сконструйовані з точки зору юридичної техніки правові норми, які підлягають застосуванню. Особливо це стосується охоронних норм, оскільки, як зазначалося вище, вони є опорою законності у суспільстві.

У свою чергу, ефективність застосування охоронних норм як підстави юридичної відповідальності, залежить від того, наскільки зрозуміло сформульовані ознаки правопорушення, чи не можуть вони трактуватись двозначно, чи не створюють труднощів у юридичній кваліфікації діяння. Одним словом – склад правопорушення повинен бути сформульований максимально чітко.

На сьогодні нормативна підстава адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства міститься лише в одній нормі – ст. 164-12

КУпАП [82], яка не є досконалою. У пергу чергу необхідно звернути увагу на об'єкт правової охорони. Стаття 164-12 міститься у главі 12 КУпАП, яка має назву «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницької діяльності». Як вбачається із назви Глави, об'єктом її правової охорони є достатньо широкий комплекс суспільних відносин, зокрема, і у фінансовій сфері, до якої належать і бюджетні відносини. Однією з особливостей ст. 164-12 КУпАП, яка має назву «Порушення бюджетного законодавства», є те, що об'єктом правової охорони даної норми виступає дуже широке коло суспільних відносин, які є предметом регулювання окремої галузі законодавства, а саме бюджетного. Жодна інша охоронна норма КУпАП або Кримінального кодексу України не може похвалитися таким масивним об'єктом правової охорони, оскільки перелік нормативно-правових актів, які становлять бюджетне законодавство, визначений у ст. 4 БК України [13].

Аналіз практики правотворчої діяльності свідчить, що у законодавчих актах, що містять охоронні норми, як правило, в одній нормі визначається один склад правопорушення. У той же час, аналіз змісту ст. 164-12 КУпАП свідчить про те, що кожна частина даної норми містить по декілька самостійних складів правопорушень. Дана характерна особливість відрізняє згадану норму від інших норм КУпАП.

Стаття 164-12 КУпАП, у редакції, яка діяла до прийняття нового БК України, передбачала адміністративну відповідальність за використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або недотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами, як це встановлено чинним бюджетним законодавством [32]. При цьому другий склад правопорушення, передбачений цією нормою, а саме «недотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами», як це встановлено чинним бюджетним законодавством, мав дуже загальний характер, по суті охоплюючи велику кількість різних видів порушень бюджетного законодавства. Відсутність конкретно сформульованого складу правопорушення обумовлювала можливість виникнення проблем, пов'язаних із юридичною кваліфікацією діянь. Як нами зазначалось вище, Закон України «Про

внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Бюджетного кодексу України» від 08.07.2010 р. закріпив якісно новий підхід у визначенні нормативної підстави адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства, визначивши окремий вид юридичної відповідальності – бюджетно-фінансову, та окресливши коло її суб'єктів – державні установи та організації, тобто юридичні особи.

Враховуючи згадані зміни, чинна редакція ст. 164-12 КУпАП значно деталізувала підстави адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства, при цьому напряду не передбачивши склади правопорушень, що містила попередня редакція.

У той же час, згадана норма містить неконкретизовану диспозицію щодо складів правопорушень.

Так, статтею 164-12 КУпАП передбачено адміністративну відповідальність за порушення бюджетного законодавства, які охоплюються диспозиціями норм п.п. 1, 9-16, 20, 22-30, 37, 38 ст. 116 БК України. Але при цьому, не дивлячись на те, що стаття 116 БК України закріпила перелік порушень бюджетного законодавства, вона не містить вичерпного їх переліку. Взагалі функціональним призначенням ст. 116 БК України є забезпечення бюджетно-фінансової відповідальності юридичних осіб, тому вона містить лише об'єктивні ознаки правопорушення, оскільки саме їх наявності достатньо для притягнення юридичної особи до певного виду юридичної відповідальності. Законодавець, продублювавши у статті 164-12 КУпАП відповідні положення ст. 116 БК України без урахування особливостей суб'єктного складу певних правовідносин, тим самим відобразив лише об'єктивні ознаки правопорушення. На думку автора, з позицій юридичної техніки, такий підхід не може не створити складнощів у юридичній кваліфікації діянь. Слід зауважити, що і попередня редакція даної норми акцентувала увагу лише на об'єктивних ознаках правопорушення, а у згадуваному наказі КРУ розкривався не склад правопорушення, а його «сутність», що знову ж таки не сприяло ефективному правозастосуванню.

Звичайно, в силу специфіки об'єкта правової охорони, норма ст. 164-12 КУпАП є бланкетною, і тому чітке з'ясування змісту юридичних ознак, закріплених у ній складів правопорушень, необхідно здійснювати крізь призму норм Бюджетного кодексу України, зокрема, ст. 116.

Як вбачається із змісту норм КУпАП, даний нормативний акт розглядає в якості суб'єктів адміністративної відповідальності лише фізичних осіб, що обумовлює необхідність розкриття у відповідних охоронних нормах і суб'єктивних ознаках складу правопорушення, адже, як наголошувалося вище, лише чітке визначення юридичних ознак складу правопорушення може зробити правозастосовчу діяльність ефективною і такою, що здатна забезпечити дотримання режиму законності у суспільстві та державі. При цьому суб'єктивні ознаки складу правопорушення відіграють у багатьох випадках визначальну роль при юридичній кваліфікації суспільно небезпечних посягань.

Серед наведених у ст. 164-12 КУпАП складів правопорушень особливу цікавість викликає включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань. Цікавість ця обумовлена особливою конструкцією об'єктивної сторони даного правопорушення. Це єдине правопорушення серед передбачених відповідною нормою, що має матеріальний склад. Так, обов'язковими ознаками об'єктивної сторони даного складу правопорушення є діяння у вигляді включення недостовірних даних до бюджетних запитів, суспільно небезпечні наслідки у вигляді затвердження необґрунтованих бюджетних призначень та необґрунтованих бюджетних асигнувань та причинний зв'язок між діянням і суспільно-небезпечними наслідками. При цьому, як вбачається із змісту ст.ст. 19, 23, 34, 35, 46 БК України, якщо діяння вчиняється на першій стадії бюджетного процесу, то суспільно-небезпечні наслідки можуть наступити на стадіях прийняття державного бюджету та виконання. Також, необхідно звернути увагу на те, що бюджетні асигнування на пряму залежать від бюджетних призначень, а тому затвердження необґрунтованих бюджетних призначень автоматично тягне за собою і затвердження необґрунтованих бюджетних асигнувань, таким чином

прямий причинний зв'язок з діянням існує лише у першого суспільно-небезпечного наслідку, тобто затвердження необґрунтованих бюджетних призначень. З вищенаведеного вбачається, що ст. 164-12 КУпАП має багато специфічних рис, які вирізняють її з-поміж інших охоронних норм не тільки закріплених у КУпАП, але і інших законодавчих актах відповідної спрямованості. Відповідні особливості, насамперед, обумовлені специфікою об'єкта правової охорони. Необхідно зазначити, що самих по собі бюджетних правопорушень дуже велика кількість і норми бюджетного кодексу не в змозі дати їх вичерпний перелік. А до того ж й адміністративною відповідальністю охоплюється лише їх частина. Наприклад, до переліку не включено таке протиправне діяння, як визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників, що позбавляє органи правозастосування можливості притягнення винних осіб до відповідальності.

Дані обставини підтверджуються й матеріалами судової практики. Так, на початку липня 2012 року до Іллічівського районного суду м. Маріуполя надійшов ряд адміністративних матеріалів з Маріупольської об'єднаної Держфінінспекції про притягнення до адміністративної відповідальності директорів декількох шкіл за ст. 164-12 КУпАП. При цьому провадження у відповідних справах судом були закриті, оскільки такого правопорушення як визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників відповідна норма не передбачає [14].

З наведеного вбачається, що до таких випадків призводить недостатнє розкриття у законі юридичних ознак складу того чи іншого правопорушення, що призводить до неправильного розуміння його сутності і, відповідно, спричиняє складання необґрунтованих протоколів про адміністративні правопорушення.

Вищенаведене, а також проаналізована судова практика дає підстави вважати, що для ефективної правової охорони бюджетних відносин з боку адміністративного законодавства, необхідно деталізувати нормативну підставу юридичної відповідальності: у Главі 12 КУпАП необхідно визначити окремий підрозділ під

назвою порушення бюджетного законодавства, у якому чітко викласти в окремих нормах склади відповідних адміністративних правопорушень.

При цьому, при формулюванні складів правопорушень особливу увагу приділити суб'єктивним ознакам бюджетних правопорушень, адже вони мають вирішальне значення при юридичній кваліфікації відповідного різновиду суспільно-небезпечних діянь. Тому важливо визначити суб'єктивну сторону складів відповідних правопорушень, а також зробити примітку, у якій розкрити поняття суб'єкта адміністративного правопорушення у бюджетній сфері наступного змісту: «Суб'єктами адміністративних правопорушень, передбачених даною нормою, є посадові особи розпорядників бюджетних організацій, до функціональних обов'язків яких входить виконання вимог бюджетного законодавства України». Таке визначення суб'єкта повністю узгоджується із положенням статті 14 КУпАП, яка дає загальне визначення посадової особи як суб'єкта адміністративного правопорушення.

На думку автора, саме такий підхід у визначенні нормативної підстави адміністративної відповідальності за бюджетні правопорушення зробить правозастосовчу практику судів та контролюючих органів ефективною і такою, що здатна забезпечити охорону бюджетної системи від протиправних посягань.

Наступним видом підстав адміністративної відповідальності є фактична підстава, під якою розуміється факт вчинення правопорушення, яке підпадає під юридичні ознаки, визначені відповідною нормою права, тобто діяння конкретного суб'єкта, що порушують правові приписи, які охороняються адміністративно-правовими санкціями (адміністративні проступки) [15, с. 23].

Відповідно до ч. 1 ст. 9 КУпАП адміністративним правопорушенням (проступком) є протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за який законом передбачено адміністративну відповідальність.

При цьому звертає на себе увагу те, що в наведеному визначенні законодавець одночасно вживає й ототожнює два терміни: «адміністративне правопору-

шення» і «адміністративний проступок», що в цілому не відповідає змісту даних понять і останнім часом викликає заперечення вчених з адміністративного права.

Інтерес до цих категорій та використання їх у повсякденному обігу зростає не лише серед науковців, а й серед юристів-практиків, й обумовлений тим, що потребує максимальної точності використання термінології в наукових дослідженнях та правотворчому процесі [16, с. 115].

На думку В. С. Стефанюка адміністративним правопорушенням слід вважати будь-яке порушення норм адміністративного права, тоді як адміністративним проступком – протиправне діяння, за яке законодавством передбачено накладання адміністративних стягнень [17, с. 13]. С. В. Ківалов вважає, що поняття «адміністративне правопорушення» за своєю сутністю є набагато ширшим, ніж поняття «адміністративний проступок», оскільки включає в себе всі протиправні дії, що мають місце у сфері державного управління. Адміністративний проступок включає в себе тільки ті протиправні дії, за які настає адміністративна відповідальність [18, с. 129]. А. С. Васильєв зазначає, що адміністративна відповідальність застосовується щодо організаційно непередбачених суб'єктів за порушення адміністративно-правових обов'язків, які утворюють склад особливого правопорушення – адміністративного проступку. Досліджуючи поняття і склад підстав відповідальності, автор у своїй праці використовує виключно поняття «адміністративний проступок» [19, с. 196]. як особливий різновид адміністративного правопорушення адміністративний проступок розглядають й Д. М. Бахрах, й А. Є. Луньов [20, с.31].

Так, нормою п. 22 ст. 92 Конституції України закріплено лише термін «адміністративне правопорушення». Враховуючи приписи ст. 8 Конституції України, даний нормативно-правовий акт має найвищу юридичну силу, а відтак закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй. Крім того, норми Конституції України є нормами прямої дії [21]. Аналогічної позиції дотримується й пленум Верховного Суду України у п. 1 постанови «Про застосування Конституції України при здійсненні правосуддя» від 01.11.1996 р. № 9 [22]. Таким чином, використання правової категорії норма-

тивного акту – КУпАП, введеного до набрання чинності Конституцією України, з урахуванням ст. 1 розділу XV Конституції України, постанови Верховної Ради України «Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів законодавства СРСР» від 12.09.1991 р. [23], допускається лише в частині, що не суперечить їй. Також варто враховувати, що при мовному оформленні правових приписів розуміння і правильне вирішення питання про визначення різними термінами одного й того ж поняття серед інших проблем юридичної термінології посідає одне з перших місць. Як лінгвісти, так і юристи підкреслюють, що юридична теорія і практика вимагають вживання одного терміна на позначення одного й того самого правового поняття, усунення невиправданої термінотворчості і частого використання синонімів у нормативно-правових актах [24, с. 87].

Наявність синонімів у текстах нормативно-правових актів призводить до непорозуміння, до необхідності давати додаткові роз'яснення. Для забезпечення єдності юридичної термінології необхідно, щоб при визначенні у тексті певного поняття послідовно вживався один і той же термін. На нашу думку, для визначення протиправних діянь, що скоюються в сфері адміністративних відносин, доцільніше вживати поняття саме «адміністративне правопорушення», оскільки це дозволить уніфікувати понятійний апарат щодо протиправних діянь, за які встановлено адміністративну відповідальність. Тому, з метою приведення норм КУпАП до приписів теорії права, доцільним є внесення змін у норму ч. 1 ст. 9 КУпАП, виключивши з її змісту термін «проступок» і виклавши її у наступній редакції: «адміністративним правопорушенням є протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за який законом передбачено адміністративну відповідальність».

Проте, незважаючи на неоднозначність категоріальних понять, аналізуючи фактичну підставу юридичної відповідальності О. С. Ярмоленко зазначав, що проступок є фактом реальної дійсності. Склад проступку, у свою чергу, – це логічна конструкція, правове поняття про нього, що відображає суттєві властивості реальних явищ, тобто певних антисуспільних явищ. Логічна конструкція закріп-

люється у праві і стає обов'язковою. Перелік закріплених у ній ознак – необхідна й достатня умова для кваліфікації діяння як адміністративного проступку [25, с. 39]. Реальне діяння тільки тоді вважається проступком, коли воно містить усі названі законом ознаки, відсутність хоча б однієї з яких означає відсутність складу в цілому [26, с. 218]. З огляду на зазначені критерії, необхідною фактичною підставою адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства є наявність всіх, передбачених законом ознак для її виникнення – протиправності, винності дій чи бездіяльності, які посягають зокрема на встановлений порядок управління у бюджетній сфері і за який законом передбачено адміністративну відповідальність.

Перша ознака означає, що дія чи бездіяльність заподіює або створює загрозу заподіяння певної шкоди (матеріального, морального, організаційного чи іншого характеру) об'єктам адміністративно-правової охорони – бюджетним відносинам. Тобто вона повинна посягати на певні об'єкти, що входять до складу даних правовідносин. Перелік таких об'єктів, а також протиправних діянь, що на них посягають, в загальному вигляді окреслений у ст. 116 БК України. Цією обставиною і пояснюється необхідність встановлення за її вчинення адміністративної відповідальності. Разом з тим слід акцентувати увагу на тій обставині, що протиправність діянь безпосередньо пов'язана з небезпекою, шкідливістю для певних правовідносин. При цьому, правові джерела оперують для визначення даних аспектів протиправності терміни «суспільна шкідливість» або «суспільна небезпечність». Проте, ми свідомо не загострюємо увагу на відмінності даних термінів, оскільки така відмінність, на нашу думку, є досить умовною, а суперечки, які навколо цього точаться, мають, переважно, термінологічний характер. Хоча варто зауважити, що ні окремо взятий адміністративний проступок, ні навіть злочин не можуть становити небезпеку для суспільства в цілому, а от певної шкоди вони завдають. Тому більш прийнятним, особливо для сфери бюджетного регулювання, на нашу думку, є термін «суспільна шкідливість», оскільки бюджетні правопорушення порушують інтереси, що обумовлені правом і охоронювані ним. При цьому, в залежності від характеру правопорушення можуть постраждати ін-

тереси держави, як особливої політичної форми організації суспільства [27, с. 79], або її органу (наприклад, у випадку нецільового використання бюджетних асигнувань), або інтереси інших суб'єктів бюджетних правовідносин, що фінансуються з бюджету (наприклад, у випадку недофінансування з бюджету).

Другою ознакою бюджетного правопорушення виступає винність. Винність передбачає наявність у особи відповідного власного психічного ставлення до свого діяння і його наслідків. Законодавець вважав за необхідне вказати на форми вини, що мають юридичне значення. Це умисел (вина у формі умислу) і необережність (вина у формі необережності). Умисел може бути прямим чи непрямим (евентуальним). Необережна вина виявляється у формі самовпевненості чи недбалості. Бюджетне правопорушення визнається скоєним з прямим умислом, якщо особа усвідомлювала суспільну небезпеку своїх дій (бездіяльності), передбачало можливість або неминучість настання суспільно небезпечних наслідків і бажала їх настання. Бюджетне правопорушення визнається скоєним з непрямим (евентуальним) умислом, якщо особа усвідомлювала суспільну небезпеку своїх дій (бездіяльності), передбачала можливість настання суспільно-небезпечних наслідків, не бажала, але свідомо допускала настання цих наслідків або ставилася до них байдуже.

Бюджетне правопорушення вважається скоєним з необережності, якщо особа, що його скоїла, передбачала можливість настання шкідливих наслідків своєї дії (бездіяльності), але без достатніх до того підстав легковажно розраховувала на запобігання їх настанню, або непередбачала можливості настання таких наслідків, хоча, при належній уважності й передбачливості, повинна була й могла їх передбачати. Чинне законодавство закріплює принцип, що індивідуальні суб'єкти (громадяни, посадові особи тощо) несуть відповідальність тільки за винні дії – адміністративне правопорушення. Що ж стосується організацій, то вони відповідають за адміністративні порушення, зокрема й за бюджетні, незалежно від наявності вини. Суб'єкти, що вирішують питання про їхню відповідальність, не зобов'язані з'ясовувати, доводити наявність провини. Організації в таких випадках відповідають за фактичні діяння, наслідком яких є порушення встановлених

правил. Підставою звільнення від відповідальності в таких випадках є лише дії непереборної сили. Залучення до адміністративної відповідальності за сам факт здійснення адміністративного правопорушення в бюджетній сфері застосовується насамперед відносно суб'єктів підприємницької діяльності, у тому числі й до осіб, що здійснюють її без утворення юридичної особи.

Третьою ознакою бюджетного правопорушення виступає адміністративна карність. Карність означає, що за здійснення конкретного вчинку адміністративним законодавством передбачається відповідне покарання. Дана ознака дозволяє відмежувати правопорушення від інших протиправних (заборонених адміністративно-правовими нормами) вчинків, здійснення яких не спричиняє застосування адміністративних стягнень [6, с. 36]. Варто мати на увазі, що не всі порушення норм бюджетного законодавства формують собою склад бюджетного правопорушення – певні порушення не забезпечені можливістю застосування фінансово-правової відповідальності. Виконання приписань бюджетного законодавства, що не підкріплені засобами юридичної відповідальності, держава забезпечує іншими методами (наприклад, примусовими заходами, що не є мірами юридичної відповідальності).

Процесуальна підстава передбачає процедуру накладення конкретного стягнення за конкретне адміністративне правопорушення за наявності правозастосовчого акту, в якому міститься рішення компетентного органу про застосування заходів юридичної відповідальності. В даному аспекті слід погодитись з думкою В. Кудрявцева стосовно того, що тільки в результаті процесуальної діяльності, врешті-решт, визначається відповідність правової та фактичної підстав юридичної відповідальності, тобто наявність складу правопорушення у конкретному діянні [28, с. 45]. Особливістю процесуальної підстави у адміністративно-правовому провадженні за порушення бюджетного законодавства є обов'язковість складання протоколу або іншого процесуального документа про правопорушення у бюджетній сфері, в якому здійснюється засвідчення факту недотримання або порушення суб'єктами бюджетного процесу порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про вико-

нання бюджету, що встановлений БК України та іншими нормативно-правовими актами. У той же час варто відзначити, що протокол про адміністративне правопорушення сам по собі не є процесуальною підставою адміністративної відповідальності. Він є тим підґрунтям, за наявності якого вважається, що справа про адміністративне правопорушення є порушеною. Наявність складеного протоколу про адміністративне правопорушення саме по собі не гарантує той факт, що в подальшому буде мати місце застосування адміністративного покарання. Наприклад, наслідком адміністративного провадження, відповідно до п. 3 ч. 1, ч. 2 ст. 284 КУпАП, може стати постанова про закриття справи про адміністративне правопорушення, яка виноситься при оголошенні усного зауваження, передачі матеріалів на розгляд громадської організації чи трудового колективу або передачі їх прокурору, органу досудового розслідування, а також при наявності обставин, передбачених статтею 247 цього Кодексу. У цих випадках не можна говорити про наявність адміністративної відповідальності. Однак і відсутність належним чином оформленого протоколу у справах адміністративного провадження за порушення бюджетного законодавства або іншого процесуального документа, передбаченого законодавством, недотримання процесуальної форми цих документів, може зробити неможливим і саму відповідальність.

Отже, на сьогодні важливими моментами розвитку інституту адміністративної відповідальності за скоєння бюджетних правопорушень є: з'ясування та однозначне визначення підстав юридичної відповідальності в даній сфері суспільних відносин; належне нормативне регулювання бюджетних правовідносин, умов та складу бюджетних правопорушень; чітке окреслення у законі ознак для виникнення бюджетної відповідальності; вдосконалення процесуальної підстави даної відповідальності, зокрема визначення кола уповноважених осіб на складання протоколів про адміністративні правопорушення тощо.

1.2 Адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства: поняття, ознаки та місце в системі юридичної відповідальності

Механізм бюджетно-правового регулювання за період набуття Україною своєї незалежності збагатився певною кількістю принципово нових правових інститутів, які у минулому не були розроблені в даній галузі права. Одним з яскравих прикладів тому є інститут бюджетно-правової відповідальності, складовою частиною якої є адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства. Прагнення держави зберігати й підтримувати встановлений нею правовий порядок у бюджетній діяльності тягне за собою необхідність правової охорони цієї сфери суспільних відносин. Тим самим пояснюється необхідність і можливість встановлення та застосування механізмів державного примусу, однієї з форм якого є фінансово-правова відповідальність. Наявність механізму як самостійного виду юридичної відповідальності в теперішній час, на думку багатьох правників, не викликає сумніву.

Підвищена увага до питань відповідальності викликана прагненням держави посилити контроль у рамках бюджетного устрою, зробити бюджетні відносини за участю держави більш ефективними.

Як відомо з теорії права, у встановленні заходів відповідальності виражається правова оцінка державою протиправного діяння в тій або іншій сфері суспільної життєдіяльності [29, с. 6]. Виходячи з того, що застосування відповідальності (призначення санкцій) пов'язане з позбавленнями, обтяженнями на адресу порушників (державний примус), покладання відповідальності регулюється винятково в нормативному порядку [30, с. 19].

З'ясування правової природи відповідальності за порушення бюджетного законодавства слід починати з дослідження поняття й змісту узагальнюючої категорії «юридична відповідальність».

Основні точки зору вчених щодо сутності юридичної відповідальності на сучасному етапі розвитку теорії права значно відрізняються. Так, одні правники вважають, що юридична відповідальність являє собою примусовий захід. Зокре-

ма, на думку О. С. Іоффе й М. Д. Шаргородського, юридична відповідальність – це примусовий захід, заснований на юридичному й суспільному осуді поведінки правопорушника, що виражається у встановленні для нього певних негативних наслідків у вигляді обмежень особистого або майнового порядку [31, с. 235]. А. Б. Венгеров також розглядає юридичну відповідальність як одну з форм державного примусу, що забезпечує правову систему суспільства [32, с. 282].

Інші вчені під юридичною відповідальністю розуміють правовий обов'язок правопорушника перетерпіти примусові заходи, що осуджують його винні протиправні діяння і полягають в позбавленнях особистого або майнового характеру [33, с. 204].

На думку Р. О. Халфіної значення згаданого поняття полягає у негативних наслідках для особи чи організації, що допустили протиправний вчинок. Виходячи з такого визначення змісту юридичної відповідальності, вона резюмує, що відповідальність – це специфічний термін, який не має нічого загального з його загальноживаним розумінням [34, с. 347]. Незважаючи на наявність великої кількості теоретичних підходів щодо змісту правової категорії «юридична відповідальність», їх аналіз дозволяє виділити наступні загальні ознаки даного явища. По-перше, юридична відповідальність застосовується за здійснення правопорушення, тобто за порушення встановлених законодавством норм. По-друге, юридична відповідальність реалізується в рамках правовідносин, що виникають між особою, що скоїла правопорушення, і державою в особі певних, уповноважених нею, органів. По-третє, зміст примусового заходу й процесуальний порядок його застосування юрисдикційними органами чітко регламентується законодавством. По-четверте, обов'язок правопорушника перетерпіти певні позбавлення є об'єктивною властивістю відповідальності. Згадані ознаки дозволяють сформулювати оптимальне визначення юридичної відповідальності, під якою слід *розуміти* обов'язок особи, що скоїла протиправну дію (бездіяльність) і яка є суб'єктом правовідносин у результаті застосування до нього суддями, спеціально уповноваженими органами й посадовими особами у встановленому процесуальному порядку пе-

редбачених законодавством примусових заходів, перетерпіти позбавлення особистого, морального, фізичного, організаційного або майнового характеру.

Перераховані ознаки характеризують юридичну відповідальність і виступають у якості родових для всіх її видів. У той же час, у сфері бюджетно-фінансових відносин теорія права пропонує застосовувати спеціальні інститути відповідальності, серед яких виділяються фінансово-правова та бюджетно-правова (бюджетна) відповідальність.

Інститут фінансово-правової, бюджетно-правової або бюджетної відповідальності є принципово новим правовим інститутом, який раніше не був досліджений в теорії права. У нормах права та науковій літературі поняттю «бюджетна відповідальність» дотепер не дається однозначного тлумачення. Це викликає необхідність аналізу місця даного виду відповідальності в системі юридичної відповідальності вітчизняного права.

Питання про фінансову відповідальність є досить складним і суперечливим. Н. В. Вітрук вважає, що самотійного виду фінансово-правової відповідальності не існує [35, с. 215-233]. Інші вчені, зокрема, М. В. Разгільдієва [36, с. 173-182], Т. В. Конюхова [37, с. 37-48], Н. В. Сердюкова [38, с. 14] та ін., дотримуються протилежної думки, наполягаючи на самотійності фінансово-правової відповідальності. При цьому, Н. В. Сердюкова наполягає на тому, що існує тільки фінансова відповідальність [39, с. 9-13]. На думку Т. В. Конюхової, відповідальність за порушення фінансового законодавства (фінансово-правова відповідальність) є самотійним видом юридичної відповідальності, в якій можуть бути виділені її підвиди: податкова відповідальність (галузевий підвид), відповідальність за порушення податкового законодавства (комплексний підвид), відповідальність за порушення бюджетного законодавства та бюджетна відповідальність (у частині відповідальності за шкоду, заподіяну незаконними діями посадових осіб, або солідарної відповідальності за гарантіями держави) [37, с. 37-48]. Усі наявні теоретичні обґрунтування дослідників, безумовно, мають право на існування. У той же час слід врахувати й думку Ю. А. Тихомирова, який зазначав, що перелік галузей законодавства не є незмінним, він може й буде змінюватися. Одні галузі будуть

диференціюватися й відділятися, інші – поєднуватися, треті – ставати такими, що відповідають новим суспільним потребам. Однак із цього не треба робити висновок, що з виникненням кожної нової галузі законодавства повинен з'являтися й новий вид відповідальності. Наприклад, для фінансово-правової відповідальності, різновидом якої, на думку окремих авторів, виступає бюджетна відповідальність, характерні наступні риси: 1) настає за фінансові правопорушення; 2) встановлюється державою у фінансово-правових нормах; 3) спричиняє фінансово-правові санкції, що за змістом є правопоновлюючими; 4) реалізується в специфічній процесуальній формі [40, с. 24].

Неможливо погодитися з тим, що перераховані вище риси являють собою «об'єктивні» фактори для виокремлення «самостійного» виду юридичної відповідальності. При подібному підході створюється можливість виділити самостійний вид юридичної відповідальності практично для будь-якої умовно сформованої галузі, і навіть підгалузі права або законодавства. Будь-який вид відповідальності – це, насамперед, результат існування об'єктивних факторів, а не слідство відокремлення окремої галузі права або законодавства.

Диференціація юридичної відповідальності на конкретні види, як слушно підкреслив В. М. Сирих, органічно пов'язана із проблемою правового регулювання, його предметом і методом [41, с. 211], і у випадку з фінансово-правовою відповідальністю цілком очевидно, що по предмету й методу вона є адміністративною, її виділення не обумовлене «особливістю правової природи відповідного правопорушення, відмінною від природи адміністративного, кримінального або цивільно-правового порушення». Дотепер в нормотворчій практиці й у наукових дослідженнях спроби відокремити фінансове (у тому числі податкове, бюджетне й ін.) правопорушення насамперед від адміністративного позитивного результату не принесли. Таке становище має місце у зв'язку з тим, що сутність відповідальності не повинна бути занадто вузькою, щоб про неї вже взагалі не можна було б говорити; її межі в той же час не повинні бути настільки широкими, щоб законом були встановлені тільки процесуальні норми.

Аналіз нормативної бази та наукових теорій щодо правової природи відповідальності за правопорушення в сфері бюджетних правовідносин свідчить, що дискусія про правову природу відповідальності за порушення бюджетного законодавства взагалі не має ніякого законодавчого підґрунтя. Так, при ретельному вивченні Глави 18 «Відповідальність та заходи впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства» та інших положень чинного БК України, можна зробити висновок, що правова позиція законодавця, на відміну від БК України в редакції від 21.06.2001 р., полягає в тому, щоб не виділяти бюджетну відповідальність в самостійний вид юридичної відповідальності. При цьому, в контексті регулювання питань відповідальності норми чинного БК України містять посилення на КУпАП та КК України. Так, у чинному БК України не вживаються терміни «бюджетне правопорушення» і «бюджетна відповідальність», як це мало місце у БК України в редакції від 21.06.2001 р., а використовується термін «відповідальність за порушення бюджетного законодавства», що в цілому відповідає предмету регулювання. Крім того, БК України не визначає мети відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Аналіз законодавства інших розвинутих країн, зокрема Німеччини свідчить, що воно не містить формулювання категорії «бюджетно-правова відповідальність». Його норми містять лише дефініції «порушення фінансової дисципліни», «відповідальність за порушення бюджетних приписів» і т.і. При цьому, відповідальність у бюджетному праві використовується в позитивному змісті (мається на увазі розмежування відповідальності між федерацією, землями й муніципальними утвореннями, коли правопорушення принципово відсутнє).

Зокрема, бюджетне право Німеччини має здебільшого внутрішній характер. Вищий ступінь в ієрархії джерел фінансово-правових норм ФРН займає розділ X Основного закону (ст. 104 а-а-115). Він поділяється на «фінансову конституцію» (Finanzverfassung) (ст. 104 а-а-108) і «бюджетну конституцію» (Haushaltsverfassung) (ст. 109-115) [25]. До першого належать норми, що регулюють розподіл видатків між різними рівнями влади й основні положення про компетенцію в області публічних фінансів, включаючи розподіл фінансових коштів, і

компетенцію в податковій сфері. До «бюджетної конституції» належать приписи про федеральне бюджетне господарство, включаючи майно й державний борг, а також фінансовий контроль. Сполучною ланкою між «фінансовою» і «бюджетною» конституціями є стаття 109, що встановлює розподіл бюджетних повноважень у федеративній державі й регулює загальноекономічні обов'язки федерації й земель.

Бюджетно-правові передумови керування на основі державного доручення можуть залишатися «внутрішнім правом» позаадміністративно-правовими відносинами, якщо держава координує бюджетне й публічне зобов'язальне право так, що невиконані вимоги за державними гарантіями не є обґрунтованими, нефінансовані потреби не з'являються, а зайва фінансова сила держави є необґрунтованою (створеною).

Бюджетне законодавство Німеччини велику увагу приділяє нерозривному поєднанню контролю з організацією бюджетного процесу на всіх його стадіях, а також відповідальності певних суб'єктів бюджетного права при реалізації ними своїх повноважень. При цьому у середині бюджетного права, як галузі, виділяють дві підсистеми – «парламентське бюджетне право» і «бюджетне право необхідних асигнувань». Останнє й регулює інститут відповідальності, зокрема, у випадках надпланових і позапланових видатків бюджету [42].

Про сутність бюджетної відповідальності висловився Вищий адміністративний суд ФРН, зазначивши, що тут перш за все має бути різноманіття можливих варіантів прийняття рішень (відповідальність за винне правопорушення або просто за невиконання обов'язку; диференціація форм провини; обов'язок повного відшкодування шкоди або можливість регресної вимоги до порушника).

Особливістю відповідальності за бюджетні правопорушення в Німеччині є те, що Основний закон оперує досить короткими формулюваннями (принаймні у випадку ст. 112), а з питань процедури висловлюється вже Конституційний Суд ФРН. Такий спосіб (тобто за допомогою тлумачення Конституційним Судом України або Вищим адміністративним судом України) доцільно застосовувати і в Україні, тим більше що перелік бюджетних правопорушень є відкритим.

Згадані вище обставини свідчать, що бюджетно-правова відповідальність реалізується таким чином, що у випадку невиконання фінансового обов'язку правопорушник змушений зазнати обмеження права, що встановлені певною фінансовою санкцією. Такий обов'язок є конкретним, оскільки санкції фінансово-правових норм у переважній більшості абсолютно чітко визначені, виникає з моменту скоєння правопорушення й може бути виконаний добровільно.

Різні види фінансово-правової відповідальності мають специфіку відповідно до підгалузей фінансового права, у рамках яких вони застосовуються, але всім їм властиві: нерозривний зв'язок попереджувальних і правопоновлювальних (компенсаційних) функцій, можливість добровільного понесення правопорушником обмежень права, встановлених фінансовою санкцією. При цьому заходи бюджетно-правової відповідальності застосовуються для забезпечення виконання юридичних обов'язків, які мають публічно-правовий характер, що якісно відрізняє бюджетно-правову відповідальність від інших видів правопоновлювальної відповідальності (цивільно-правової, матеріальної та іншої відповідальності).

Наукові теорії та думки про особливість бюджетних правопорушень і самостійності бюджетно-правової відповідальності, самостійності галузі бюджетного права із властивим їй специфічним предметом і методом правового регулювання виникають і існують з огляду на історичний досвід правового регулювання юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства, що склався після 1991 р. у результаті формування багаторівневої бюджетної системи на принципі централізму й самостійності бюджетів і які прямо вплинули на зміст сучасних правових норм, що регулюють питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

У першу чергу слід зазначити, що при регулюванні відносин, пов'язаних з бюджетним процесом, споконвічно передбачалася тільки відповідальність за нецільове використання бюджетних коштів, виділених на поворотній або безповоротній основі, і несвоєчасне зарахування й перерахування бюджетних коштів [92, с. 22]. Нормами глави 18 БК України було надано визначення змісту «бюджетного правопорушення», яке фактично полягало у порушенні бюджетного законо-

давства, його види, склади правопорушень, заходи, що застосовуються до порушників бюджетного законодавства, підстави їхнього застосування.

При цьому, законодавцем з незрозумілих причин було скорочено кількість складів порушень бюджетного законодавства, у порівнянні з кількістю складів, що раніше були закріплені у ст. 39 Закону України «Про бюджетну систему Української РСР». Так, БК України від 21.06.2001 р. передбачав лише 5 видів порушень бюджетного законодавства, серед яких: несвоєчасне і неповне подання звітності про виконання бюджету; невиконання вимог щодо бухгалтерського обліку, складання звітності та внутрішнього фінансового контролю за бюджетними коштами і недотримання порядку перерахування цих коштів; подання недостовірних звітів та інформації про виконання бюджету; порушення розпорядниками бюджетних коштів вимог щодо прийняття ними бюджетних зобов'язань; нецільового використання бюджетних коштів.

У нормі ст. 118 БК України передбачалися заходи, що застосовуються до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за вчинені ними бюджетні правопорушення, а саме: застосування адміністративних стягнень до осіб, винних у бюджетних правопорушеннях відповідно до закону; зупинення операцій з бюджетними коштами. А відповідно до ч. 2 ст. 119 БК України, у разі нецільового використання бюджетних коштів, отриманих у вигляді субвенції, зазначені кошти підлягають обов'язковому поверненню до відповідного бюджету у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

У той же час новий БК України від 08.07.2010 р. містить вже 40 складів порушень бюджетного законодавства (ст. 116) й 8 видів заходів впливу на порушників (ст. 117), серед яких: попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства; зупинення операцій з бюджетними коштами; призупинення бюджетних асигнувань; зменшення бюджетних асигнувань; повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету; зупинення дії рішення про місцевий бюджет; безспірне виключення коштів з місцевих бюджетів; інші заходи впливу, які можуть бути визначені законом про Державний бюджет України.

При цьому слід зазначити, що фактично усі з перерахованих заходів не є саме заходами відповідальності. Їх не можна розглядати як санкції за здійснення бюджетних правопорушень, тому що вони не несуть каральної функції, не мають на меті привселюдного покарання суб'єкта правопорушення, а спрямовані в першу чергу на примусове виконання обов'язків учасників бюджетних відносин [43, с. 93-95]. Наприклад, зупинення операцій з бюджетними коштами; призупинення бюджетних асигнувань; зменшення бюджетних асигнувань; повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету; зупинення дії рішення про місцевий бюджет; безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів служать лише способами забезпечення бюджетних зобов'язань, припинювальними й правопоновлювальними примусовими заходами. Це ж відноситься й до такого заходу примусу, як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства.

Згаданий висновок зроблено виходячи з поняття санкції, як правового явища.

У нормативно-правових актах та правовій літературі наразі не існує однозначного тлумачення терміна «санкція», яка, за слушним висловленням П. П. Осипова, є «найбільш гострою зброєю в боротьбі зі злочинністю» [44, с. 63]. Відповідно до енциклопедичної та етимологічної інформації, санкцією (лат. «sanctio» – «найсуворіша постанова») є частина норми права, яка в разі невиконання норми визначає заходи державного впливу, головним чином у формі примусу [45, с. 434], найважливіший засіб соціального контролю [46, с. 683], заходи впливу, покарання за порушення закону [47, с. 54], міра відповідальності за порушення диспозиції. У той же час, аналіз попередніх та новітніх теоретичних розробок вітчизняних учених щодо проблеми санкцій дає можливість твердити про декілька підходів до її розгляду. Так, перший підхід передбачає розгляд санкції в ширшому розумінні, як будь-які негативні для правопорушника дії з боку держави в особі її уповноважених органів при порушенні правових норм. Другий підхід вбачає розгляд санкції лише як структурного елемента правової норми. Згідно з теорією права норма має певну структуру, елементами якої виступають

гіпотеза, диспозиція і санкція. Ця структура норми зберігається незалежно від її галузевих особливостей [48, с. 597].

Таким чином, саме покарання особи, що є винною у порушенні бюджетного законодавства, є метою застосування санкцій. Дана функція в повній мірі виконується за допомогою адміністративних санкцій.

Так, у рамках адміністративного примусу, як різновиду державного правового примусу, можливе застосування заходів адміністративного попередження, припинення, процесуального забезпечення, стягнення (покарання), а також заходів відбудовного характеру. При цьому адміністративне покарання й правопоновлювальні заходи можуть застосовуватися паралельно, застосування одних не виключає можливості застосування інших. З урахуванням вищевикладеного можна зробити висновок про те, що застосування заходів, зазначених у ст.ст. 118,119 БК України від 21.06.2001 р. та ст. 117 БК України від 08.07.2010 р., можливо в рамках залучення порушника до адміністративної відповідальності. Але, дане твердження є дискусійним у зв'язку з нелогічною й нечіткою позицією законодавця. Так, згідно ст. 2 КУпАП, коло джерел законодавства про адміністративні правопорушення обмежений КУпАП і законами України. Положення цього Кодексу поширюються і на адміністративні правопорушення, відповідальність за вчинення яких передбачена законами, ще не є включеними до Кодексу. Адміністративним правопорушенням, відповідно до ст. 9 КУпАП, визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність. Варто зауважити, що після набрання чинності БК України від 21.06.2001 р., законодавцем відповідно до Закону України «Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо встановлення відповідальності за порушення законодавства про бюджетну систему України» від 15.11.2001 р., доповнено КУпАП статтею 164-12 «Порушення законодавства про бюджетну систему України», якою визначено склад адміністративного правопорушення – використання бюджетних коштів у супереч їх цільовому призначенню або недотримання поряд-

ку проведення операцій з бюджетними коштами, як це встановлено чинним бюджетним законодавством [49]. Зараз ст. 164-12 КУпАП значно доповнена складами порушень законодавства про бюджетну систему України, але не охоплює в повній мірі всіх порушень, що визначені БК України. Таким чином, порушення бюджетного законодавства, що не ввійшли в КУпАП, не є адміністративним правопорушенням. Вирішити зазначену проблему доцільно двома шляхами. Перший варіант полягає у можливості врегулювання проблем, що виникають в процесі застосування адміністративної й бюджетної відповідальності, зокрема й усіх складів правопорушень за порушення бюджетного законодавства, шляхом включення всіх норм про відповідальність за порушення бюджетного законодавства в БК України. Але нам уявляється більше виправданим, логічним і науково обґрунтованим інший шлях – уніфікація інституту адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства за допомогою його повної інкорпорації в КУпАП. Дії законодавця в цьому випадку були б зрозумілі й логічні, адже частина правопорушень в області бюджету вже закріплена в КУпАП. Тобто, законодавець і сам визнає їх адміністративно-правову природу. Але, на сьогодні наявність такої законодавчої прогалини послугувало підґрунтям для виникнення різноманітних наукових думок про те, що систему юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства становлять: адміністративна, бюджетна й кримінальна відповідальності. Виділяється окрема група порушень – бюджетних правопорушень, за здійснення яких настає бюджетна відповідальність, як самостійний вид юридичної відповідальності або як різновид фінансової відповідальності. В обґрунтування цієї позиції певні науковці, зокрема О. М. Гейхман та Н. С. Макарова, виокремлюють юридичні ознаки бюджетно-правової відповідальності, що повністю збігаються з ознаками юридичної відповідальності й тим самим нібито підтверджують її самостійність. Зокрема, серед ознак зазначаються наступні:

- 1) підстава – скоєння бюджетного правопорушення. При цьому, нормативного визначення поняття «бюджетне правопорушення» у законодавстві не наве-

дено. Норма ст. 116 чинного БК України містить поняття «порушення бюджетного законодавства»;

2) наслідки – застосуванні до правопорушника санкцій бюджетно-правових норм, які встановлені в БК України, що є наслідками майнового характеру і в такий спосіб впливають на економічні інтереси правопорушників;

3) реалізація санкцій здійснюється в специфічній процесуальній формі;

4) несення бюджетної відповідальності перед усім суспільством як джерелом публічної влади. У той же час фінансова відповідальність держави, її суб'єктів і муніципальних утворень як носіїв публічної влади, вимагає правового оформлення, тому юридична регламентація й обумовлює правовий і публічний її характер;

5) наявність відповідальності в суб'єктів бюджетного права детерміновано конституційним принципом розмежування предметів ведення між державою і її суб'єктами, тому суть публічної відповідальності полягає у відповідності обсягу владних повноважень і заходів належної поведінки;

6) безпосередніми суб'єктами бюджетної публічно-правової відповідальності варто вважати як територіальний суб'єкт у цілому, так і його окремий орган, за допомогою якого реалізується бюджетна діяльність держави (муніципального утворення) [50, с. 35-36].

Перераховані вище ознаки не є очевидним свідченням щодо самостійності бюджетно-правової відповідальності. Навпаки, подібний підхід дозволяє відповідальність за порушення бюджетного законодавства з впевненістю віднести до будь-якого виду юридичної відповідальності. Радянська, а в наступному й вітчизняна правова наука визначає лише суворо обмежене коло видів юридичної відповідальності: дисциплінарну, цивільно-правову, адміністративну й карну. Тенденцію, що намітилася в останні роки, до виділення нових видів відповідальності – фінансової, податкової, бюджетної, екологічної, конституційної й т.п. – слід розглядати не як результат об'єктивно існуючих передумов, а як наслідок існування невирішених проблем у галузевому законодавстві.

Безумовно, бюджетна відповідальність має деякі особливості, що дозволяє окремим авторам розглядати її в певних випадках в якості самостійного виду відповідальності. Але, у цілому, бюджетну відповідальність, так само як, наприклад, конституційну, митну, екологічну й т.п., у жодному разі не можна ставити в один ряд з класичними видами – дисциплінарною, цивільно-правовою, адміністративною й кримінальною відповідальністю.

У той же час, бюджетні правовідносини завжди носять публічний, підконтрольний характер, а тому повинні реалізовуватися в адміністративно правовій формі. На нашу думку, обґрунтованою є науково-правова позиція, відповідно до якої, з урахуванням адміністративно-правової природи самого фінансового права, бюджетну відповідальність слід розглядати лише як невід'ємну частину адміністративної відповідальності, оскільки область фінансово-правового регулювання повністю або частково віднесена до предмета адміністративного права.

Але варто звернути увагу на ту обставину, що хоча КУпАП містить розділ II «Адміністративне правопорушення і адміністративна відповідальність», легального визначення поняття «адміністративна відповідальність» Кодекс не містить. У зв'язку із цим у науці адміністративного права дотепер немає єдності щодо змісту поняття «адміністративна відповідальність» і її змісту.

Найбільш традиційним у науці адміністративного права є підхід, відповідно до якого адміністративна відповідальність розглядається як об'єктивна категорія, що полягає в застосуванні до порушника заходів адміністративно-примусового характеру. При цьому між вченими виникають істотні дискусії про те, застосування яких саме заходів адміністративного примусу необхідно розглядати в якості адміністративної відповідальності. Так, певні з них стверджують, що остання виражається в застосуванні до порушників встановлених адміністративних санкцій. На думку інших – це форма реагування органів державного управління на адміністративне правопорушення, що виражається в застосуванні до порушника каральних адміністративних санкцій. Треті вважають, що це є реалізацією заходів стягнення (покарання) і відбудовних заходів в адміністративному праві.

У той же час можна погодитися з широким трактуванням поняття «адміністративна відповідальність», що змістом адміністративної відповідальності може бути й покарання, і відновлення порушеного права, і примусове виконання невиконаного правового обов'язку. Враховуючи вищезгадані обставини, обґрунтованою є позиція, якої дотримується Ю. М. Старилов: «про бюджетну відповідальність, як і про фінансову, можна вести мову тільки як синонім адміністративної відповідальності або ж розглядати її як різновид останньої, оскільки сторони перебувають у нерівному положенні». Розвиваючи дану тезу Л. Ю. Кроліс обґрунтовано звернула увагу на те, що виділити особливий вид відповідальності – це значить чітко заявити про це в законах, встановити систему порушень і санкцій, які за них застосовуватимуться, спеціальне провадження з застосування цих санкцій [51, с. 6]. Також, на думку автора, слушною є думка Л. А. Калініної про те, що прийняття того або іншого галузевого закону, у тому числі й кодифікованого, не тягне виникнення нового підвиду юридичної відповідальності. Адміністративна відповідальність є засобом захисту багатьох суспільних відносин, які по своїй природі можуть і не належати до управлінських, але виникають, змінюються й припиняються в сфері функціонування виконавчої влади, у процесі реалізації її контрольно-наглядової діяльності [52, с. 32].

Треба також погодитися із думкою В. В. Денисенко про те, що «розтаскування» норм із адміністративною відповідальністю по окремих правових законодавчих актах пов'язано з тим, що підвищується ймовірність різночитань при трактуванні даного правового інституту, що неминуче затрудняє саму практику правозастосування, а також що у відсутності чіткої і ясної державної політики в області встановлення адміністративної відповідальності остання все частіше попадає в залежність від інтересів тих або інших органів державної влади [50, с. 13].

У той же час, наукові думки про те, що в регулюванні питань відповідальності за порушення бюджетного законодавства можна й зовсім обійтися без адміністративної відповідальності й виключити дані норми з Кодексу про адміністративні правопорушення, але встановивши відповідальність посадових осіб безпо-

середньо в нормах БК [37, с. 102], є досить радикальними, й такими, що суперечать теоретичним засадам права.

Таким чином, дослідження природи фінансово-правової або бюджетної відповідальності більш доцільно здійснювати в двох аспектах. Перший аспект – це доктринальний, в цьому аспекті проблема наявності фінансової (бюджетної, податкової) відповідальності вирішується відповіддю на питання «як, на нашу думку, повинно бути». Аналіз місця, ролі, ознак фінансової відповідальності з позиції теорії права показує, що за своєю юридичною сутністю бюджетна відповідальність є різновидом адміністративної відповідальності і повинна бути врегульована нормами адміністративного права.

Другий аспект – практичний або прикладний. У цьому аспекті необхідно отримати відповідь на питання, «як фактично складається ситуація».

Вказані аспекти тривалий час застосовувалися в якості інструментарію багатьма дослідниками теорії адміністративного права. На наш погляд, з зазначеного питання найбільш переконливі доводи представлені групою вчених-фахівців з адміністративного права, серед яких доцільно виокремити Д. М. Бахраха, А. Л. Альохіна, Л. А. Калініну, Л. Ю. Кроліса і ін., які розглядають бюджетну відповідальність у якості адміністративної, обґрунтовуючи адміністративно-правову природу самого фінансового права, оскільки область фінансово-правового регулювання повністю віднесена до предмета адміністративного права.

Ще один важливий довід на користь підтримуваної нами позиції – це вища практика судових органів, що у більшості випадків прямо заперечує самостійність фінансової, зокрема валютної й податкової відповідальності, розглядаючи її як різновид адміністративної. Зокрема, даної позиції дотримується Конституційний Суд України у рішенні у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний Банк» щодо офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частин першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) від 30.05.2001 р. у справі № 1-22/2001 [53]. У даному рішенні Конституційним

Судом України зазначено, що у численних законодавчих актах, які встановлюють відповідальність підприємств, установ та організацій за порушення законодавства у публічних сферах, у тому числі валютного та податкового, не дається прямої вказівки на її вид чи характер правопорушень, а йдеться про «фінансові санкції», «штрафи», «заходи впливу», «заходи впливу та санкції» тощо. Більше того, при встановленні у цих законодавчих актах відповідальності громадян і посадових осіб за правопорушення у зазначених сферах прямо вказується на її адміністративний характер та порядок притягнення до відповідальності саме таких осіб згідно з нормами КУпАП. Можна повністю погодитися з О. В. Шеховцевою, на думку якої наявність у Особливій частині Кодексу про адміністративні правопорушення складів адміністративних правопорушень в області фінансів, податків і зборів, ринку цінних паперів, в області митної справи дозволяє стверджувати, що адміністративна відповідальність у фінансовій сфері встановлюється саме даним кодексом, а не іншими кодексами. Таким чином, на підставі викладеного доцільно сформулювати авторське визначення поняття «адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства», як об'єктивну правову категорію, що полягає в застосуванні до порушників бюджетного законодавства заходів адміністративно-примусового характеру. Крім того, можна з впевненістю стверджувати, що бюджетна відповідальність виступає різновидом адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Об'єктивних факторів на користь виділення бюджетної відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності до теперішнього часу в правовій системі України не склалося: відсутні особливості правової природи бюджетних правопорушень, відмінні від природи адміністративних правопорушень, а також специфіка процесуальної форми реалізації бюджетної відповідальності в порівнянні з адміністративним процесом. Ця обставина жадає від законодавця внесення змін і доповнень у БК України і КУпАП.

Висновки до розділу 1

На основі проведеного аналізу можна трактувати, що підставами практичної реалізації адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства, є ті об'єктивні чинники, що розкривають умови і момент виникнення адміністративної відповідальності конкретної особи, які складаються з трьох складових: нормативної, фактичної та процесуальної, єдність яких забезпечує можливість застосовування до особи, яка вчинила правопорушення відповідних заходів впливу.

Нормативна підстава відіграє провідну роль, оскільки саме вона визначає, які саме діяння є правопорушеннями і містить санкції, що можуть застосовуватися за їх скоєння. Нормативну підставу адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства складають – нормативні акти, різні за своєю юридичною чинністю, система норм, що описують протиправне діяння і адміністративні стягнення, які встановлюються за його вчинення, що в сукупності утворюють законодавство про адміністративні проступки.

Для ефективної правової охорони бюджетних відносин з боку адміністративного законодавства необхідно деталізувати нормативну підставу юридичної відповідальності, а саме у главі 12 КУпАП визначити окремий підрозділ, у нормах якого викласти склади відповідних адміністративних правопорушень у сфері бюджетного законодавства.

Необхідною фактичною підставою адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства є наявність всіх, передбачених законом ознак для її виникнення – протиправності, винності дій чи бездіяльності, які посягають зокрема на встановлений порядок управління у бюджетній сфері і за який законом передбачено адміністративну відповідальність.

Необхідною процесуальною підставою адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства є процедура накладення конкретного стягнення за конкретне адміністративне правопорушення за наявності правозастосовчого акту, в якому міститься рішення компетентного органу про застосу-

вання заходів юридичної відповідальності. Особливістю процесуальної підстави у адміністративно-правовому провадженні за порушення бюджетного законодавства є обов'язковість складання протоколу про правопорушення у бюджетній сфері, в якому здійснюється засвідчення факту недотримання або порушення суб'єктами бюджетного процесу порядку створення, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету, що встановлений БК України та іншими нормативно-правовими актами.

Розкрито зміст поняття «адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства», яке є об'єктивною правовою категорією, що полягає в застосуванні до порушників бюджетного законодавства заходів адміністративно-примусового характеру. Дана відповідальність відповідає ознакам, властивим юридичній відповідальності: настає за порушення норм права; в заходах відповідальності виражена правова оцінка діяння від імені держави; регулюється нормами права; тягне за собою застосування до порушника правопорядку заходів державного примусу; є механізмом охорони правопорядку, а саме дотримання фінансової дисципліни; притягнення до відповідальності здійснюється лише в разі доведеності факту вчинення правопорушення; реалізується в процесуальних формах.

У зв'язку з особливою важливістю бюджетних відносин для існування держави пропонується процедурні питання застосування відповідальності за бюджетні правопорушення визначати у рішеннях Конституційного Суду України або Вищого адміністративного суду України шляхом тлумачення певних правових норм, тим більше що перелік бюджетних правопорушень є відкритим.

З урахуванням адміністративно-правової природи самого фінансового права, бюджетну відповідальність слід розглядати лише як невід'ємну частину адміністративної відповідальності, оскільки область фінансово-правового регулювання повністю або частково віднесена до предмета адміністративного права, а об'єктивних факторів на користь виділення бюджетної відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності до теперішнього часу в правовій системі України не склалося: відсутні особливості правової природи бюджетних

правопорушень, відмінні від природи адміністративних правопорушень, а також специфіка процесуальної форми реалізації бюджетної відповідальності в порівнянні з адміністративним процесом.

Для ефективної правової охорони бюджетних відносин з боку адміністративного законодавства запропоновано деталізувати нормативну підставу юридичної відповідальності шляхом визначення у главі 12 КУпАП окремого підрозділу, у якому чітко викласти в окремих нормах склади відповідних адміністративних правопорушень.

З метою приведення норм КУпАП до приписів теорії права, доцільним є внесення змін у норму ч. 1 ст. 9 КУпАП, виключивши з її змісту термін «проступок» і виклавши її у наступній редакції: «адміністративним правопорушенням є протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за який законом передбачено адміністративну відповідальність». Виправданим, логічним і науково обґрунтованим є здійснення уніфікації інституту адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства за допомогою її повної інкорпорації в КУпАП.

РОЗДІЛ 2 ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА СКЛАДІВ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ

2.1 Бюджетна діяльність як об'єкт адміністративного правопорушення

У загальнотеоретичному контексті, як відомо, юридичні підстави адміністративної відповідальності пов'язують з поняттям «склад адміністративного правопорушення (проступку)». Під складом адміністративного правопорушення (проступку) розуміється сукупність встановлених законом об'єктивних і суб'єктивних ознак, що характеризують дію або бездіяльність як адміністративне правопорушення (проступок) [54].

Визначення чіткого поняття та змісту об'єкта протиправного посягання має вирішальне значення для кваліфікації діяння, адже, по суті вирішується питання чи мало місце протиправне посягання у цілому.

Бюджетна діяльність, будучи самостійним елементом публічної фінансової діяльності держави, охоплює широке коло суспільних відносин, які є предметом регулювання бюджетного законодавства (бюджетною сферою). Проте, об'єктом правової охорони з боку адміністративного законодавства виступають не усі суспільні відносини, що входять до предмету регулювання бюджетного законодавства, а лише їх певна частина.

Для правильної кваліфікації адміністративних проступків, які посягають на нормальне функціонування бюджетної системи держави, має значення чітке визначення кола суспільних відносин, які становлять об'єкт посягання.

Розглядаючи поняття та зміст бюджетної діяльності як об'єкта адміністративного проступку не можна оминати визначення змісту таких фундаментальних понять теорії права та адміністративно-правової науки як об'єкт правопорушення, об'єкт адміністративного проступку.

Новий тлумачний словник української мови вкладає в поняття «об'єкт» наступний зміст:

- 1) пізнавальна дійсність, що існує поза свідомістю людини і незалежно від неї;
- 2) явище, предмет особа, на які спрямована певна діяльність, увага та ін.;
- 3) предмет наукового дослідження, спеціальної зацікавленості, компетенції [24, с. 392].

У загальнофілософській літературі термін «об'єкт» визначено як те, що протистоїть суб'єкту, на що спрямована його предметно-практична та пізнавальна діяльність [22, с. 123].

Тобто, об'єктом є те, на що спрямовується певна діяльність.

У теорії права відносно об'єкта правопорушення, як обов'язкової ознаки його складу, усталеним є його розуміння як сукупності суспільних відносин, адже саме суспільні відносини є предметом правового регулювання, і порушуючи певні норми права, протиправні діяння посягають на суспільні відносини, які ними регулюються.

У юридичній літературі об'єкт протиправного посягання розглядають за поділом його на загальний, родовий (видовий) та безпосередній об'єкт [31, с. 56].

Загальний об'єкт – це ті суспільні відносини, які охороняються правом і яким правопорушення завдає шкоди. При цьому, М. Аблулаєв, С. Комаров вважають, що суспільні відносини – це складне явище суспільної дійсності, яке складається із різних елементів, до яких вони відносять: суб'єктів, що є сторонами у цих відносинах; об'єкти, з приводу яких встановлюються ті, що регулюються правом, зв'язки; діяння сторін та правову норму. За слушною думкою М. В. Карасьової, загальний об'єкт фінансового правопорушення встановлений державою і муніципальним утворенням порядок утворення, розподілу і використання державних і муніципальних фондів коштів, що охороняється мірами фінансово-правової відповідальності. В якості видового об'єкту фінансового правопорушення виступає відносно уособлена група правил в сфері фінансової діяльності держави і муніципальних утворень, за порушення яких передбачена специфічна система заходів фінансово-правової відповідальності. Безпосереднім об'єктом фінансового правопорушення є ті конкретні відносини, правила, які охороняють-

ся нормами фінансового права і забезпечуються фінансовою відповідальністю [55, с. 185].

Відносно загального об'єкту правопорушення, вважаємо за доцільне, такий об'єкт виокремлювати лише відносно фінансового правопорушення. У той же час, відносно окремих видів фінансових правопорушень, одним з яких є бюджетне правопорушення, доцільним є виділення лише видового та безпосереднього об'єктів.

Під родовим (видовим) об'єктом правопорушення слід розуміти певне коло однорідних відносин, яким завдається шкода (наприклад – злочини проти життя та здоров'я, свободи і гідності особи).

На даний час не викликає сумніву підхід, відповідно до якого бюджетні правовідносини розглядаються як врегульовані нормами бюджетного права суспільні відносини. Держава впливає на виникнення, розвиток бюджетних правовідносин, і забезпечує їх правову охорону. З огляду на це цілком логічно можна стверджувати, що видовим об'єктом бюджетного правопорушення є сукупність відносин врегульованих нормами законодавства в сфері утворення, розподілу і використання державного і місцевих бюджетів.

Видовим об'єктом бюджетного правопорушення є бюджетна система України, принципи її побудови, бюджетний процес та міжбюджетні відносини.

Безпосередній об'єкт – це конкретні суспільні відносини, проти яких спрямоване одне або декілька правопорушень (життя, здоров'я, честь, майно тощо) [6, с. 48].

Безпосередній об'єкт, який є абсолютно індивідуальним для кожного конкретного протиправного посягання, відіграє важливу роль під час кваліфікації діяння як бюджетного правопорушення. До безпосереднього об'єкта правопорушення можна віднести недотримання встановленого порядку складання проектів бюджетів, розгляду та прийняття Закону про Державний бюджет України, рішень про місцеві бюджети, виконання бюджету тощо, наприклад, нецільове використання бюджетних коштів; несвоєчасне та неповне подання звітності про виконання бюджету; невиконання вимог щодо бухгалтерського обліку, складання звітності

сті та внутрішнього фінансового контролю за бюджетними коштами і недотримання порядку перерахування цих коштів.

Суспільні відносини стають об'єктом правопорушення тільки тоді, коли стають об'єктом правової охорони з боку тієї чи іншої галузі права, яка визначає, які саме суспільні відносини слід охороняти, які суспільно-небезпечні діяння завдають їм шкоди та яку міру юридичної відповідальності слід передбачити для застосування до суб'єктів, які посягають на охоронювані суспільні відносини.

В національній системі права основну охоронну функцію виконують дві галузі: адміністративне та кримінальне право і, відповідно, охоронними нормативно-правовими актами є Кодекс України про адміністративні правопорушення [56] та Кримінальний кодекс України. Кожен з вищенаведених законодавчих актів визначає свій об'єкт правової охорони.

Аналізуючи об'єкт правової охорони адміністративного проступку, виходячи із змісту статей 1 і 9 КУпАП, можна дійти висновку, що загальним об'єктом самого адміністративного правопорушення виступає вужче коло суспільних відносин, ніж визначене у ст. 1 КУпАП. Так, відповідно до норми ст. 1 КУпАП, адміністративним правопорушенням визначається протиправна, винна (умисна, необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність.

На думку автора, такий підхід законодавця щодо виокремлення об'єкту адміністративного правопорушення, що закріплений у ст. 1 КУпАП не може сприяти ефективній правовій охороні суспільних відносин, оскільки недосконалість правового регулювання загального об'єкту правопорушення неминуче тягне за собою недосконалість регулювання родового і безпосереднього об'єктів.

Тому доцільніше відповідну норму викласти у наступній редакції: «Адміністративним правопорушенням визначається протиправна, винна (умисна, необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на суспільні відносини, які є об'єктом правової охорони цього Кодексу і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність».

У науці адміністративного права усталеним є підхід, відповідно до якого родовий об'єкт адміністративного проступку – це група однорідних або тотожних суспільних відносин, які охороняє комплекс адміністративно-правових норм. Залежно від родового об'єкта, адміністративні правопорушення згруповано в главах Особливої частини розділу II КУпАП.

Під безпосереднім об'єктом мають на увазі ті конкретні суспільні відносини, поставлені під охорону закону, яким заподіюють шкоду правопорушення, що підпадає під ознаки конкретного складу адміністративного проступку [6, с. 174].

Розглядаючи бюджетну діяльність як об'єкт адміністративного проступку, необхідно визначити зміст поняття «бюджетна діяльність» у цілому.

Аналізуючи зміст відповідного поняття знову ж, у першу чергу, необхідно звернутись до філологічного тлумачення поняття «діяльність». Тлумачний словник української мови визначає діяльність як:

- 1) застосування своєї праці до чого-небудь: робота, заняття, активність діяння;
- 2) праця, дії людей у якій-небудь галузі;
- 3) функціонування, діяння органів живого організму;
- 4) існування життя;
- 5) робота, функціонування якоїсь організації, установи [12, с. 559].

Бюджетна діяльність є самостійним елементом публічної фінансової діяльності держави, у вітчизняній науці фінансового права не має суттєвих розбіжностей у розумінні даного правового явища.

Так, М. П. Кучерявенко визначає публічну фінансову діяльність держави як діяльність держави з формування, розподілу та використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів, що використовуються для забезпечення виконання функцій держави, завдань соціально-економічного характеру, управління, обороноздатності, діяльності державних органів [57, с. 11]. М. П. Орлюк розуміє під фінансовою діяльністю держави плановану діяльність у сфері мобілізації, розподілу й використання централізованих та децентралізованих фондів коштів з метою виконання завдань і функцій держави [58, с. 23].

У контексті нашого дослідження нас цікавить зміст такого окремого елемента фінансової діяльності як бюджетна діяльність.

На думку В. Д. Чернадчука бюджетна діяльність (як сфера виникнення та розвитку бюджетних відносин, а також вид юридичної діяльності) є видом публічної діяльності, що здійснюється за допомогою спеціальних юридичних дій, операцій, засобів і способів, спрямована на виконання суспільних та державних завдань і функцій, а також задоволення публічних і приватних потреб та інтересів.

О. А. Музика-Стефанчук трактує поняття бюджетної діяльності як цілеспрямований вплив органів державної влади та органів місцевого самоврядування на бюджетні відносини, тобто на відносини в галузі формування, розподілу та використання бюджетів і пов'язаних з ними публічних фондів коштів для реалізації їх функцій і публічних завдань [59].

Російська дослідниця А. М. Балтіна пропонує розглядати бюджетну діяльність у широкому різноманітті її виявів як структуруючий фактор, що поєднує елементи бюджетної системи в єдине ціле шляхом руху грошових потоків у вигляді доходів і видатків бюджетів [16, с. 64].

Вищенаведені автори також виокремлюють ознаки (особливості) бюджетної діяльності. Зокрема, на думку В. Д. Чернадчука до них належать наступні: коло суб'єктів, їх бюджетна компетенція, об'єкт, мета і тривалість цієї діяльності, а також окрема ознака – сфера виникнення, розвитку бюджетних відносин [60, с. 22].

О. А. Музика-Стефанчук називає серед особливостей бюджетної діяльності органів публічної влади такі: обсяг фінансової та бюджетної компетенції зазначених органів; наявність власних цілей; об'єкти бюджетної діяльності; органи, які здійснюють діяльність [59].

На думку М. О. Єрмакова до головних ознак бюджетної діяльності відносяться: мета бюджетної діяльності – виконання бюджету без дефіциту; об'єкт бюджетної діяльності – відносини, що пов'язані з розподілом коштів між структурними складовими бюджету, як фонду коштів – доходів, видатків бюджету, кредитування і фінансування бюджету; предмет бюджетної діяльності – обігові

бюджетні грошові кошти; суб'єкти бюджетної діяльності – публічно-правові утворення: органи державної влади й органи місцевого самоврядування; обсяги бюджетної компетенції зазначених суб'єктів, що регламентовані чинним законодавством; складові бюджетної діяльності – дії та рішення органів публічної влади з формування всіх доходів і видатків бюджету, з кредитування й фінансування бюджету. Виокремлення згаданих ознак дозволило визначити вказаному автору бюджетну діяльність держави як дії органів публічної влади щодо встановлення нормативів розподілу між бюджетами доходів від надходжень, що є джерелами формування доходів бюджетів бюджетної системи України, установлення видаткових зобов'язань, планування бюджетних доходів та видатків на наступний фінансовий рік і плановий період, виконання бюджету за доходами й видатками, а також з кредитування та фінансування бюджету [7].

Проте вказані підходи не можуть задовольнити потреби нашого дослідження. Наведені вище вчені-правники розглядають «бюджетну діяльність» як категорію науки фінансового права. З позицій логіки, категорія – це поняття з надзвичайно широким змістом. В контексті ж нашого дослідження «бюджетна діяльність» розглядається не як категорія фінансового права, а як сукупність суспільних відносин, що є предметом регулювання бюджетного законодавства і виступає об'єктом правової охорони з боку адміністративного законодавства.

З наведеного випливає, що для окреслення змісту поняття «бюджетна діяльність» у розрізі теми дослідження, необхідно визначитись із предметом регулювання бюджетного законодавства та обсягу суспільних відносин, які входять до предмета регулювання бюджетного законодавства і є об'єктом правової охорони з боку адміністративного законодавства.

Для визначення предмета регулювання бюджетного законодавства традиційно звертаються до норми ст. 1 БК України «Відносини, що регулюються Бюджетним кодексом України». Згідно даної норми, БК України регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодав-

ства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу.

Аналіз норми ст. 1 БК України свідчить, що нею пропонуються певні стадії, рівні бюджетних правовідносин, що регламентують процес:

- а) складання бюджетів;
- б) розгляду, затвердження та прийняття бюджетів;
- в) виконання бюджетів;
- г) звітування про виконання бюджетів тощо.

Таким чином закладаються підвалини регулювання стадій бюджетного процесу (ст. 19 БК України) та відповідних норм щодо бюджетного процесу стосовно державного бюджету України (гл. 6-9 БК України) та місцевих бюджетів (гл. 12 БК України, Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»).

Як вбачається з аналізу норм БК України, а також інших нормативно-правових актів, що складають бюджетне законодавство й перелічені у ст. 4 БК України, достатньо скромна конструкція ст. 1 даного кодексу приховує за собою дуже широке коло різнорідних суспільних відносин, які складаються між суб'єктами бюджетного права на різних стадіях бюджетного процесу. Кожна група згаданих суспільних відносин може бути як об'єктом правової охорони так й об'єктом правопорушення, зокрема адміністративного.

Тому для того, щоб глибоко не занурюватись у з'ясування кола конкретних суспільних відносин, які входять до предмета регулювання бюджетного законодавства, автор вважає за доцільне одразу звернутись до ст. 164-12 КУпАП, для того, щоб окреслити саме ті суспільні відносини, що є об'єктом правової охорони з боку адміністративного права.

Як вже зазначалося вище, стаття 164-12 КУаАП містить декілька самостійних складів правопорушень, при цьому дана норма має бланкетний характер, що знову ж таки повертає нас до норм БК України.

Системний аналіз норм БК України, а також конструкцій об'єктивної сторони складів бюджетних правопорушень, передбачених ст. 164-12 КУпАП, дає підстави для наступних висновків.

По-перше, склади правопорушень, передбачених вищевказаною нормою КУпАп є формальними, тобто правопорушення вважається закінченим з моменту вчинення суспільно-небезпечного діяння.

По-друге, виняток з вищевказаного становить перший склад бюджетного правопорушення, вказаний у ст. 164-12 КУпАП, а саме – включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань, адже це єдине правопорушення серед передбачених відповідною нормою, що має матеріальний склад. Обов'язковими ознаками об'єктивної сторони даного складу правопорушення є діяння у вигляді включення недостовірних даних до бюджетних запитів, суспільно-небезпечні наслідки у вигляді затвердження необґрунтованих бюджетних призначень та необґрунтованих бюджетних асигнувань та причинний зв'язок між діянням і суспільно-небезпечними наслідками. При цьому, як вбачається із змісту ст. 19, 23, 34, 35, 46 БК України, якщо діяння вчиняється на першій стадії бюджетного процесу, то суспільно-небезпечні наслідки можуть наступити на стадіях прийняття державного бюджету та виконання.

По-третє, усі передбачені порушення бюджетного законодавства, за які передбачена адміністративна відповідальність, вчиняються і вважаються закінченими у стадії виконання державного бюджету, окрім включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань.

По-четверте, з викладеного вище вбачається, що об'єктом адміністративно-правової охорони є суспільні відносини, які складаються між суб'єктами бюджетного процесу на стадії виконання державного бюджету, тобто об'єктом правової охорони є окрема стадія бюджетного процесу – виконання державного бюджету.

Таким чином, бюджетну діяльність як об'єкт адміністративного проступку необхідно розглядати як діяльність суб'єктів бюджетного процесу на стадії виконання державного бюджету України.

З цих підстав вважаємо некоректною назву ст. 164-12 КУпАП «Порушення бюджетного законодавства», адже, як випливає з вищенаведеного, вона визначає об'єкт правової охорони дуже розмито.

В охоронних нормативних актах об'єкт правової охорони вказується у назвах розділів та статей. При цьому назва розділу містить родовий об'єкт посягання, а конкретна стаття – безпосередній.

У своїх попередніх дослідженнях автор звертав увагу на те, що ст. 164-12 КУпАП містить декілька самотійних складів адміністративних проступків і пропонував виокремити у главі 12 КУпАП окремий підрозділ, присвячений порушенням бюджетного законодавства, а кожному складу правопорушення присвятити окрему статтю.

З урахуванням вищенаведеного, на думку автора, відповідний підрозділ КУпАП повинен мати назву: «Порушення бюджетного законодавства на стадії виконання державного бюджету».

Такий підхід у визначенні родового об'єкта адміністративного проступку, який посягає на бюджетну систему, більше сприятиме правовій охороні суспільних відносин і можливості визначення безпосереднього об'єкта конкретних складів правопорушень, адже вище зверталась увага на те, що предметом регулювання бюджетного законодавства є дуже широке коло різнорідних суспільних і для правильної кваліфікації діяння важливо розуміти, які саме суспільні відносини є безпосереднім об'єктом посягання правопорушення.

2.2 Характеристика об'єктивної сторони адміністративних правопорушень у бюджетній сфері

За приписами загальної теорії права, об'єктивна сторона будь-якого правопорушення становить собою сукупність ознак, що характеризують зовнішню поведінку суб'єкта [13, с. 208]. Ознаки зовнішньої сторони протиправного діяння є чітко визначеними і закріплюються відповідними нормативними актами.

Об'єктивну сторону правопорушення формує сукупність встановлених правовими нормами ознак, що характеризують зовнішній прояв протиправної поведінки та є достатніми для кваліфікації такого діяння як правопорушення. Традиційними елементами об'єктивної сторони є: протиправне діяння (дія або бездіяльність); спричинена діянням шкода; причинно-наслідковий зв'язок між діянням та шкодою. На деякі елементи вже зверталася увага вище. Але слід зазначити, що кожне правопорушення є актом вольової поведінки [61].

Розповсюджуючи дане визначення на адміністративне правопорушення, можна зазначити, що його об'єктивною стороною є система передбачених нормами адміністративного права ознак, що характеризують його зовнішні прояви. Поняття «об'єктивна сторона адміністративного проступку» посідає значне місце в науці адміністративного права і відіграє велике практичне значення, оскільки, перш за усе, сприяє виявленню найбільш істотних ознак антигромадських діянь, їх розмежуванню й установленню справедливих санкцій; по-друге, допомагає відповідним органам правильно кваліфікувати проступки й обирати адекватні їм заходи впливу; по-третє, дозволяє зрозуміти закон, допомагає навчанню юристів і правовому вихованню громадян [24, с. 40].

Об'єктивна сторона адміністративних правопорушень, як стверджує А. П. Ключніченко, полягає у протиправних діях або бездіяльності фізичних осіб, які порушують встановлений порядок, завдають шкоду суспільним відносинам. До неї належать причинний зв'язок між діяннями і протиправним результатом, а також час, місце, спосіб і знаряддя вчиненого правопорушення [62, с. 42]. Юридичний аналіз чинних адміністративно-правових норм дозволяє виділити в об'єктивній стороні складу адміністративного правопорушення наступні характерні ознаки: по-перше, протиправне діяння (дія чи бездіяльність); по-друге, протиправний результат (матеріальна чи нематеріальна шкода); по-третє, прямий причинний зв'язок між протиправним діянням і протиправним результатом, що настав [19, с. 40].

За визначенням С. Т. Гончарука, об'єктивною стороною складу адміністративного правопорушення є система передбачених адміністративно-правовою но-

рмою ознак, що характеризують зовнішню сторону вчиненого правопорушення [47, с. 37].

Таким чином, в загальному сенсі об'єктивну сторону будь-якого адміністративного правопорушення характеризують ознаки самого акту зовнішньої поведінки особи-правопорушника, а саме – суспільно-шкідливі та протиправні діяння, що посягають на охоронювані адміністративним правом суспільні відносини. До них належать передбачені нормами законодавства діяння (дія чи бездіяльність), їх шкідливі наслідки, причинний зв'язок між першим і другим, а також місце, час, обстановка, спосіб, знаряддя та засоби вчинення правопорушення. Всі вони у комплексі й складають об'єктивну сторону правопорушення.

Об'єктивна сторона адміністративного правопорушення, зокрема й за порушення бюджетного законодавства, характеризується двома групами ознак: обов'язковими й факультативними.

За загальним правилом, до кола перших теоретики адміністративного права відносять діяння (дія чи бездіяльність). До другої групи ознак традиційно включають: наслідки (школа від вчиненого посягання), причинний зв'язок між діянням та шкідливими наслідками, а також час, місце, спосіб, засоби і знаряддя скоєння правопорушення [53, с. 10; 8, с. 168].

На думку деяких вчених до обов'язкових ознак об'єктивної сторони належать ще й такі риси, як суспільна шкідливість (суспільна небезпека), протиправність або караність [8, с. 355]. Але, як слушно зазначила О. В. Терещук, теорія адміністративного права ознаками суспільної шкідливості чи протиправності наділяє весь склад адміністративного правопорушення у нерозривній єдності своїх складових елементів, їх взаємодії [21, с. 10]. Тому є недоцільним виділення окремо цих ознак в межах будь-якої структурної частини складу адміністративного правопорушення.

Розглядаючи структуру об'єктивної сторони, варто підкреслити, що головною ознакою, серед згаданих вище, є діяння.

Характеризуючи дану ознаку, В. А. Печеніцин слушно зазначив, що діяння є ядром усієї сукупності ознак об'єктивної сторони, яке об'єднує усі інші ознаки

в єдину систему: і місце його скоєння, і час і спосіб [36, с. 26]. Ознака діяння – провідна, головна ознака об'єктивної сторони, це стрижень, навколо якого ґрунтуються інші її ознаки (спосіб, час, місце тощо), як зазначає В. К. Колпаков.

У той же час, правова категорія «діяння» не є нормативно визначеною, а відноситься до суто теоретичних. Зокрема, норми КУпАП не містять визначення поняття «діяння». Навіть законодавець у ст. 9 КУпАП, якою визначається зміст поняття «адміністративне правопорушення», оперує термінами «дія» та «бездіяльність». Але, нормативне закріплення даного правового терміну у КУпАП дозволить вирішити багато питань правозастосовної діяльності.

Визначаючи поняття «діяння», вчені підкреслюють саме поведінку, вчинки особи, за допомогою яких відображається її внутрішній психічний стан. Так, Ю. О. Денисов, розкриваючи зміст даної категорії зазначав, що об'єктивний прояв протиправного діяння є можливим лише у двох формах: дії, якою порушується правова заборона, та бездіяльності, якою порушуються правові приписи [51, с. 94].

Адміністративно-протиправні дії, будучи активною формою зовнішнього прояву протиправної поведінки суб'єкта, обов'язково характеризуються рисами свідомості. Тому не є адміністративно-протиправною дією інстинктивні чи рефлексорні рухи особи, оскільки у таких випадках протиправний характер поведінки нею не усвідомлюється і не може усвідомлюватися.

Відомо, що будь-яка дія може відбуватися яким-небудь конкретним способом. Спосіб вчинення правопорушення являє собою порядок, форму, послідовність дій, прийоми, застосовані порушником. У такому випадку дія і спосіб її здійснення співвідносяться як рід і вид [19, с. 24]. Тому класифікуючи адміністративні правопорушення у бюджетній сфері за ознаками об'єктивної сторони складу важливе місце займає їх диференціація за способом вчинення правопорушення.

До обов'язкових ознак ставляться саме протиправне діяння, його суспільно-шкідливі наслідки й логічний причинний зв'язок між ними.

Різновидами діяння, що становить об'єктивну сторону адміністративних правопорушень в сфері бюджету, є дії, що порушують установлені законодавством заборони й приписи (здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтверджуючих документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів; порушення вимог Бюджетного кодексу України при здійсненні витрат державного бюджету (місцевого бюджету) у разі не своєчасного набрання чинності законом про Державний бюджет України (не своєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет) на відповідний рік тощо), а також бездіяльності, що тягнуть невиконання передбачених законодавством обов'язків (зокрема 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).

Всі наявні на сьогоднішній день у КУпАП склади адміністративних правопорушень в області бюджету по конструкції об'єктивної сторони є формальними, тобто їхнє виконання не спричиняє будь-яких майнових наслідків. Таким чином, суспільно-шкідливі наслідки й причинний зв'язок не можуть розглядатися як обов'язкові ознаки стосовно до даної групи складів [20, с. 51].

У той же час, суспільна шкідливість – це своєрідна риса правопорушення, яка відмежовує правомірне діяння від протиправного. Всі нормативно-правові акти, особливо в сфері бюджету, встановлюють, регулюють поведінку суб'єктів бюджетних правовідносин для задоволення суспільних потреб. Суспільно-шкідливі правопорушення в сфері бюджету дезорганізують нормальний ритм життєдіяльності суспільства, спрямовані проти існуючих суспільних відносин, вносять у них елементи соціальної напруженості, можуть привести до фінансової кризи.

Законодавець для адміністративних правопорушень в бюджетній сфері прямо не зазначає про настання шкідливих наслідків. Наприклад, норма ч. 5 ст. 164-12 КУпАП встановлює адміністративну відповідальність за 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, а також за нецільове використання бюджетних коштів. В той же час, ця відповідальність буде мати місце в кожному випадку встановлення факту визначених вище діянь, навіть якщо згадані діяння не заподіяли реального збитку будь-якому бюджету, а рівно не завдало шкоди бюджетній системі й не спричинило негативних наслідків для інших бюджетних правовідносин. При цьому можна відзначити, що законодавцем встановлена тільки верхня межа нецільового використання бюджетних коштів, що становить склад адміністративного правопорушення. Таким чином, можна зробити висновок, що адміністративно караним є діяння з нецільового використання бюджетних коштів у сумі, що не перевищує 1,218 млн. грн. У той же час, нижня межа суми бюджетних коштів, що може бути безкарано використано нецільовим образом, законодавцем не визначений, що на практиці викликає труднощі, оскільки, відповідно до ст. 22 КУпАП при малозначності вчиненого адміністративного правопорушення орган (посадова особа), уповноважений вирішувати справу, може звільнити порушника від адміністративної відповідальності і обмежитись усним зауваженням.

Намагаючись вирішити дану прогалину законодавства, Пленум Верховного Суду України в п. 17 постанови від 3 червня 2005 р. № 8 роз'яснив, що, вирішуючи питання про можливість звільнення особи від адміністративної відповідальності при малозначності правопорушення на підставі ст. 22 КпАП, суди повинні враховувати як вартість, так і кількість предметів правопорушення, а також мету, мотив і спосіб його вчинення [63].

Відсутність чітко закріпленого розміру малозначності приводитимуть до того, що практично будь-яка сума бюджетних коштів, може бути визнана малозначною. Так, наприклад, у результаті розгляду матеріалів, що надійшли з Державної фінансової інспекції в Донецькій області про притягнення до адміністративної відповідальності головного бухгалтера Машинобудівного коледжу ДДМА, Краматорським міським судом Донецької області був встановлений факт недо-

тримання головним бухгалтером коледжу порядку проведення операцій з бюджетними коштами, встановленого чинним бюджетним законодавством: покриття за рахунок коштів загального фонду видатків спеціального фонду в частині оплати комунальних послуг (постачання природного газу) мешканців (студентів-контрактників) гуртожитку за квітень 2012 року в сумі 53546,20 грн., що є порушенням абз. 14 п. 4 ст. 13, ст. 116 п. 40 БК України від 08.07.2010 р., п. 46 Порядку складання, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 року № 228. Постановою суду від 17 серпня 2012 року у справі № 3/0528/1584/2012 згадана посадова особа була визнана винною у скоєнні адміністративного правопорушення по ч. 1 ст. 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення України. Проте, оскільки, з посиланням на ст. 22 КУпАП, згадане правопорушення визнано малозначним, дану особу звільнено від адміністративної відповідальності, обмежившись усним зауваженням [64].

Таким чином, відсутність в нормах ст. 164-12 КУпАП законодавчо встановлених умов щодо суспільно-шкідливих наслідків протиправних діянь суб'єктів бюджетних відносин, чітко визначених меж сум бюджетних коштів, використаних не за цільовим призначенням, й причинного зв'язку між протиправним діянням й шкідливими наслідками, потребує усунення шляхом внесення змін до ст. 164-12 КУпАП. Зокрема, пропонуємо доповнити кожен частину даної норми реченням наступного змісту: «за відсутності ознак діяння, передбаченого Кримінальним кодексом України».

Слід звернути увагу на те, що відсутність законодавчо встановлених меж суми бюджетних коштів, використаних не за цільовим призначенням, дозволяє говорити про те, що дане адміністративне правопорушення має формальний склад.

Факультативні ознаки об'єктивної сторони адміністративного правопорушення – це додаткові критерії, що характеризують умови й обставини скоєння правопорушення: час, місце, спосіб, знаряддя, засоби здійснення правопорушення й ін. [20, с. 54-55]. Серед таких факультативних ознак об'єктивної сторони, що

значно впливають на кваліфікацію адміністративних правопорушень в сфері бюджетних правовідносин, можна виділити: фактор часу, неодноразовість (повторність), тривалість протиправного зазіхання тощо.

Час є ознакою об'єктивної сторони адміністративного правопорушення в бюджетній сфері, що має істотне значення при здійсненні правопорушень у формі бездіяльності. У цьому випадку ознакою бездіяльності виступає строк, заздалегідь встановлений період, після закінчення якого бездіяльність набуває статусу правопорушення. Так, одержувач бюджетних коштів скоює правопорушення у випадку повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог БК України та/або встановлених умов кредитування бюджету, зокрема строку повернення бюджетних коштів.

Неодноразовість, як факультативна ознака правопорушення, виражається в здійсненні особою протягом встановленого законом періоду – 1 (одного) року, однорідних правопорушень, ні за одне з яких воно не піддавалося адміністративному покаранню. При цьому неодноразовість є ознакою правопорушення, а повторність служить обставиною, що обтяжує відповідальність (п. 2 ч. 1 ст. 35 КУпАП). Повторне протягом року вчинення однорідного правопорушення, за яке особу було піддано адміністративному стягненню, або вчинення правопорушення особою, яка раніше вчинила злочин, є серйозним чинником, який підвищує відповідальність за вчинення адміністративного правопорушення. Обидві обставини свідчать про стійку протиправну позицію порушника. Відносно нього вже було застосовано заходи державного примусу, але вони не в повному обсязі вплинули на правопорушника, тому потрібне застосування більш жорстких мір відповідальності за «повторність» вчинення правопорушення. При цьому потрібно мати на це підстави.

Слід урахувати, що повторне вчинення правопорушення може бути визнане обтяжуючою обставиною за визначенням ст. 35 КУпАП тільки в тому випадку, якщо правопорушник, до якого за однорідне правопорушення було вже застосовано міру адміністративного стягнення, знову протягом року вчинив адміністративне правопорушення у сфері оподаткування. Що стосується вчинення адмі-

ністративного правопорушення (проступку) особою, яка раніше вчинила злочин, то вона в будь-якому випадку вважається злісним порушником, який не бажає добровільно підкорятися вимогам законодавства, і таке діяння розглядається як вчинене за обтяжуючих обставин, незалежно від того, чи однорідним був за характером вчинений злочин і чи визнано правопорушника винним за його вчинення, чи справу ще тільки розслідують. Лише в разі відсутності в діяннях особи складу злочину, чи закінчення термінів давності, або зняття (погашення) судимості за раніше вчинений злочин (п. 2 ст. 35 КУпАП) при притягненні правопорушника до адміністративної відповідальності ця обставина не враховується як така, що обтяжує відповідальність.

Таким чином, повторність, як кваліфікуюча ознака адміністративного правопорушення, відповідно до теорії права, припускає здійснення тією самою особою протягом передбаченого законом часу правопорушення, за яке воно вже піддавалося покаранню раніше. Але, не дивлячись на те, що повторність, як кваліфікуюча ознака правопорушення в адміністративному праві зустрічаються досить часто (статті 130, 154, 155, 155-1, 155-2, 156, 156-1, 163-1, 163-2, 163-3, 163-4, 163-5, 163-8, 163-11, 164, 164-1, 164-2, 164-4, 164-5, 164-6, 164-7, 164-8, 164-9, 164-12, 164-14, 165-1, 165-2, 165-3, 165-4, 165-5, 166-6, 166-10, 181-1, 186-3, 187 та ін. КУпАП), чинний КУпАП не містить нормативно закріпленого визначення даного поняття.

Але, вважаємо, що даний правовий термін повинен бути закріплений саме у тексті КУпАП.

Ще одним кваліфікуючою ознакою адміністративного правопорушення є тривалість протиправного зазіхання.

В теорії адміністративного права розрізняють продовжувані і триваючі адміністративні правопорушення. Так, продовжуваним адміністративним проступком називають ряд ідентичних проступків, які вчиняються неодноразово з однаковою метою, формою вини, тими ж суб'єктами, засобами дії і які складають у сукупності єдине правопорушення (наприклад, дрібне розкрадання державного або колективного майна).

Проте, триваючими адміністративними проступками є проступки, пов'язані з тривалим, неперервним невиконанням обов'язків, передбачених правовою нормою (наприклад, проживання без паспорта, самовільне будівництво будинків або споруд тощо), припиняються або виконанням регламентованих обов'язків, або притягненням винної у невиконанні особи до відповідальності. Дуже часто ці правопорушення є наслідками протиправної бездіяльності [43].

Поняття категорії «триваюче правопорушення» використовується законодавцем у ст. 38 КУпАП. Також, статтею 115 ПК України введено поняття триваючого та разового правопорушення. Проте, змісту даних явищ вказані норми, та інші норми КУпАП, інших кодексів, законів та підзаконних актів не розкривають.

Спробу надання визначення даному явищу здійснило Міністерство юстиції України у листі від 01.12.2003 р. № 22-34-1465, в якому, з посиланням на теорію адміністративного права, зазначено, що триваючими адміністративними проступками є проступки, пов'язані з тривалим, неперервним невиконанням обов'язків, передбачених правовою нормою (наприклад, проживання без паспорта, самовільне будівництво будинків або споруд тощо), припиняються або виконанням регламентованих обов'язків, або притягненням винної у невиконанні особи до відповідальності. Дуже часто ці правопорушення є наслідками протиправної бездіяльності. Тобто триваючі правопорушення характеризуються тим, що особа, яка вчинила якісь певні дії чи бездіяльність, перебуває надалі у стані безперервного продовження цих дій (бездіяльності). Ці дії безперервно порушують закон протягом якогось часу. Іноді такий стан продовжується значний час і увесь час винний безперервно скоює правопорушення у вигляді невиконання покладених на нього обов'язків. Таким чином, з урахуванням складності та важливості виявлення правопорушень у бюджетній сфері, необхідною умовою є визначення кваліфікуючих ознак тривалості та продовжуваності.

Вважаємо за доцільне перш за все внести зміни до ч. 1 ст. 9 КУпАП, доповнивши її реченнями наступного змісту: «Правопорушення розрізняються за часом скоєння та довжиною в часі й поділяються на: разові, продовжувані та триваючі. До разових належать правопорушення, що мають разовий характер. Продовжува-

ним адміністративним правопорушенням є ряд ідентичних правопорушень, які вчиняються неодноразово з однаковою метою, формою вини, тими ж суб'єктами, засобами дії і які складають у сукупності єдине правопорушення. Триваюче правопорушення проявляється протягом певного часу, характеризується безперервним здійсненням того чи іншого діяння (дій чи бездіяльності).»

Що ж стосується порушень бюджетного законодавства, варто визначити, що норми БК України та КУпАП не містять особливостей кваліфікації даних порушень за ознаками тривалості та продовжуваності. В той же час, згадані ознаки, з урахуванням важливості бюджетних відносин, повинні бути чітко визначені, а при їх наявності до порушників повинні застосовуватися більш жорсткі санкції.

Тобто триваючі правопорушення характеризуються тим, що особа, яка вчинила якісь певні дії чи бездіяльність, перебуває надалі у стані безперервного їх продовження. Ці дії безперервно порушують закон протягом якогось часу. Іноді такий стан продовжується значний час і увесь час винний безперервно скоює правопорушення у вигляді невиконання покладених на нього обов'язків.

Аналіз об'єктивної сторони адміністративних правопорушень в області бюджету дозволяє зробити висновок про їхню неповну ідентичність складам правопорушень, що містяться в БК України. На наш погляд, законодавець пішов невірним шляхом. Усі перелічені у ст. 116 БК України порушення бюджетного законодавства скоюватимуться саме посадовими та службовими особами. Тому, саме внаслідок їх протиправних діянь завдаватимуться шкоди суспільним інтересам у бюджетній сфері.

Щоб застосувати відповідальність за здійснення бюджетного правопорушення, передбачену БК України, правозастосовчому органу необхідно точно вказати, яке саме діяння протиправно скоює особа (неповернення бюджетних коштів або несвоєчасне повернення, неперерахування відсотків за користування бюджетними коштами або несвоєчасне перерахування), а для цього необхідно у нормах КУпАП визначити намір, що у цьому випадку буде необхідною умовою правильної кваліфікації зазначеного правопорушення.

Крім того, як вже зазначалося раніше, доцільно кожне з зазначених у ст. 116 БК України складів порушень викласти у нормах КУпАП окремо, оскільки суспільна небезпечність їх є різною. Такі діяння, як 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 і включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань, не можуть стояти в одному рядку, розцінюватися як рівнозначні діяння й тягти однакові покарання, оскільки друге містить набагато більшу суспільну шкідливість і характеризується однозначним прямим наміром, на відміну від порушення порядку і термінів здійснення такої оплати, що може бути зроблено з непрямым наміром або з необережною формою провини.

2.3 Поняття, види суб'єктів адміністративних правопорушень у бюджетній сфері та їх загальна характеристика

Під суб'єктом правопорушення у вітчизняному правознавстві розуміється фізична чи юридична особа, що порушила відповідні норми права і володіє при цьому зазначеними в законі ознаками (властивостями) [1, с. 8].

Суб'єкт правопорушення має особливе значення не тільки в теорії адміністративного права, але й у правозастосовній практиці, оскільки в цей час саме по суб'єктному складі здійснюється розмежування адміністративної й бюджетної відповідальності.

Кожне правопорушення вчиняється конкретним суб'єктом у певному місці, суперечить чинному бюджетному законодавству і характеризується певними ознаками.

Будь-яке правопорушення, виходячи з загальної теорії права, повинно тягнути за собою застосування певної відповідальності за його скоєння. На жаль, БК України обходить стороною питання відповідальності за порушення бюджетного

законодавства, визначаючи лише їх перелік. Зокрема, відповідно до ст. 121 БК України особи, винні у порушенні бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законами України. В той же час, визначаючи види відповідальності, дана норма обходить боком визначення саме кола осіб, винних у порушенні бюджетного законодавства. Тому дана норма потребує конкретизації, зокрема щодо визначення кола тих осіб, які можуть бути суб'єктами бюджетного правопорушення.

Варто підкреслити, що коло суб'єктів бюджетних правопорушень, з урахуванням особливості безпосередньо самих бюджетних правовідносин, є специфічним. Як слушно зазначає Л. К. Воронова, під суб'єктом бюджетно-правових відносин розуміють їх учасників, які виступають як сторони. До суб'єктів бюджетних правовідносин відносяться органи державної влади, органи місцевого самоврядування, державні та муніципальні підприємства, установи та організації, що фінансуються за рахунок відповідного бюджету [20].

Визначення суб'єктів бюджетних правопорушень неможливе без виокремлення ознак суб'єктів бюджетних правовідносин, до кола яких правники відносять: участь у розподілі доходів і видатків між бюджетами; суб'єкт є учасником бюджетного процесу на будь-якій його стадії; наявність зв'язку з бюджетом з метою отримання з нього певних сум у вигляді бюджетного фінансування [23, с. 116].

Особливістю суб'єкта бюджетного правопорушення є те, що він не співпадає з суб'єктом бюджетного права, оскільки останній наділений певними правами та обов'язками і може приймати активну участь у різних правовідносинах, тобто здійснювати правомірні дії. В той же час, суб'єкт бюджетного правопорушення завжди здійснює неправомірні діяння.

Виходячи з визначення бюджетного правопорушення, яке наведено у нормі ст. 116 БК України, його суб'єктом є учасник бюджетного процесу. До учасників бюджетного процесу, відповідно до ст. 19 даного Кодексу, належать органи та посадові особи, які наділені бюджетними повноваженнями. До них, виходячи зі змісту ст. 22 БК України належать: Верховна Рада України, Кабінет Міністрів

України, Державне казначейство України, Міністерство фінансів України, Державна фінансова інспекція України, органи стягнення (податкові, митні та інші державні органи, яким, відповідно до закону, надано право стягнення до бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших надходжень), Рахункова палата України, Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи відповідних рад, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, місцеві ради, розпорядники та одержувачі коштів тощо.

Враховуючи зміст складів адміністративних правопорушень, передбачених ст. 164-12 КУпАП, а також ст. 116 БК України, основними суб'єктами адміністративних правопорушень є розпорядники та одержувачі бюджетних коштів. При цьому нормативне визначення й розпорядника й одержувача бюджетних коштів наведене в ст. 2 БК України.

З метою вірного розуміння їхнього правового становища у адміністративно-деліктному провадженні доцільно розглянути даних суб'єктів з точки зору відповідності їх ознакам суб'єктів адміністративної відповідальності, зокрема дієздатності та деліктоздатності.

Безумовно основним суб'єктом у бюджетних відносинах є розпорядники бюджетних коштів, до кола яких, виходячи з аналізу норм БК України та виданих на його підставі нормативно-правових актів, є: саме розпорядники бюджетних коштів, головні розпорядники бюджетних коштів, а також розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня. Градація даних суб'єктів визначається їхньою компетенцією.

Так, відповідно до п. 47 ст. 2 БК України розпорядником бюджетних коштів є бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету.

Таким чином, законодавець при визначенні поняття «розпорядник бюджетних коштів» зробив спробу уніфікувати його суб'єкт шляхом посилення на узагальнююче поняття «бюджетні установи».

Згідно з п.п. 12 п. 1 ст. 2 БК України, бюджетні установи – 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.

Згідно ж ч. 1 ст. 22 БК України, для здійснення програм та заходів, які реалізуються 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.

Розвиваючи дану тезу, законодавець у п. 18 ст. 2 БК України зазначив, що головним розпорядниками бюджетних коштів є бюджетні установи в особі їх керівників, які відповідно до статті 22 цього Кодексу отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень, тобто шляхом визначення їх цим Кодексом, законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), які мають кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяють надавати бюджетні асигнування.

Законодавцем у ст.ст. 2, 22 БК України в цілому досить об'ємно визначені повноваження й розпорядника бюджетних коштів, й головного розпорядника. В той же час, жодна норма БК України не містить ані визначення, ані обсягу повноважень розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Але вважаємо необґрунтованим та безпідставним надання визначення важливій правовій категорії у нормах підзаконного нормативно-правового акту. З метою дотримання принципу послідовності та цілісності у нормотворчій діяльності, доцільно внести зміни до ст. 2 БК України шляхом включення до її змісту норми наступного змісту: «розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня (далі – розпорядник нижчого рівня) – розпорядник, який у своїй діяльності підпорядкований відповідному головному розпоряднику та (або) діяльність якого координується через нього». Ще одним видом суб'єктів бюджетних відносин норми чинного БК України визначають «одержувача бюджетних коштів», яким, відповідно до п. 38 ст. 2 БК України є суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснен-

ня заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримує на їх виконання кошти бюджету.

Суб'єктами господарювання, згідно з ГК України є:

1) господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до цього Кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

2) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці;

3) філії, представництва, інші відокремлені підрозділи господарських організацій (структурні одиниці), утворені ними для здійснення господарської діяльності.

Відповідно до ст. 132 ГК України, яку за аналогією можливо застосувати й до бюджетних відносин, відокремлені підрозділи (структурні одиниці) господарських організацій визнаються суб'єктами господарювання, що здійснюють свою діяльність від імені цих господарських організацій без статусу юридичної особи. Відокремленими підрозділами (структурними одиницями) є філії, представництва, відділення та інші структурні підрозділи, що наділяються частиною майна господарських організацій, здійснюючи щодо цього майна право оперативного використання чи інше речове право, передбачене законом. Вони можуть мати рахунок (рахунки) в установах банку.

Таким чином, відокремлені структурні підрозділи розпорядників бюджетних коштів (одержувачів бюджетних коштів) де-юре не можуть бути виокремленими суб'єктами бюджетних відносин, оскільки здійснюють свою діяльність від імені цих організацій без статусу юридичної особи. Враховуючи вищенаведене варто констатувати, що суб'єктами правопорушень у бюджетній сфері можуть бути як фізичні особи (керівники чи інші відповідальні посадові особи, залежно від характеру скоєних ними діянь), так і колективні утворення – організації. А це означає, що ці організації та посадові особи повинні нести відповідальність за вчинення порушень бюджетного законодавства.

Деякі дослідники відзначають, що БК України передбачає застосування заходів адміністративної відповідальності лише відносно керівників (посадових осіб). В обґрунтування свого твердження вони посилаються на ст. 121 БК України, відповідно до якої посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законом. Порушення бюджетного законодавства, вчинене розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів, може бути підставою для притягнення до відповідальності згідно з законами України його керівника чи інших відповідальних посадових осіб, залежно від характеру вчинених ними діянь.

Але при цьому не враховується те, що глава 18 БК України, яка регулює відповідальність за порушення бюджетного законодавства, пов'язує настання відповідальності з протиправними діями саме учасників бюджетного процесу, якими, згідно з ч. 3 ст. 19 БК України є органи, установи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями (правами та обов'язками з управління бюджетними коштами).

Щоб розібратися в даному питанні доцільно звернутися до теорії адміністративного права, яке виокремлює дві групи суб'єктів адміністративних правопорушень: індивідуальні й колективні.

В адміністративно-правовій науці традиційний підхід по виділенню трьох видів індивідуальних суб'єктів відповідальності:

- загальних;
- спеціальних;
- особливих [20, с. 59-61].

У якості загального суб'єкта відповідальності розглядаються осудні, дієздатні фізичні особи, що досягли віку адміністративної відповідальності, що вчинили ті чи інші правопорушення [16, с. 324]. Аналогічний висновок можна зробити внаслідок аналізу й відповідних статей КУпАП. Таким чином, до загальних ознак суб'єктів досліджуваних адміністративних правопорушень доцільно віднести осудний стан фізичної особи (ст. 17 КУпАП) і досягнення нею відповідно до

ст. 12 КУпАП шістнадцятирічного віку. В іншому випадку, притягнення фізичної особи, що вчинила правопорушення, до адміністративної відповідальності матиме протиправний характер.

У наявних у КУпАП складах адміністративних правопорушень в сфері бюджету фізичні особи, як загальні суб'єкти відповідальності, не можуть бути зазначені, оскільки фізичні особи не є розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.

Індивідуальні суб'єкти адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства містять в собі особливу групу спеціальних суб'єктів. У теорії адміністративного права як спеціальний суб'єкт розглядається особа, що, поряд із загальними ознаками (вік, осудність, дієздатність), має додаткові властивості, що виступають обов'язковими кваліфікуючими елементами адміністративних правопорушень в сфері бюджету (ознаки, що характеризують трудові, службові обов'язки деяких категорій працівників, особливості протиправної поведінки тощо) [36, с. 43-44].

У якості спеціальних суб'єктів адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства, перш за усе, слід виокремити посадових осіб.

Згідно зі ст. 14 КУпАП, посадові особи підлягають адміністративній відповідальності за адміністративні правопорушення, пов'язані з недодержанням установлених правил у сфері охорони порядку управління, державного і громадського порядку, природи, здоров'я населення та інших правил, забезпечення виконання яких входить до їх службових обов'язків. Дана правова категорія в загальному сенсі охоплює лише фізичних осіб зі спеціальним статусом – державних службовців. Але враховуючи, що одержувачами бюджетних коштів можуть бути суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, які не мають статусу бюджетної установи, їх керівники та інші особи, що виконують організаційно-розпорядчі та консультативно-дорадчі функції, які не є державними службовцями, не можуть вважатися посадовими особами. Особливістю визначення посадової особи стосовно до адміністративних правопорушень є прирівнювання за критерієм відповідальності до посадових осіб всіх осіб, що виконують управлінські функції як у

державних і муніципальних організаціях, так і в організаціях інших форм власності, а також фізичних осіб-підприємців, що використовують працю найманих працівників, й по відношенню до яких виконують організаційно-розпорядчі, адміністративно-господарські та консультативно-дорадчі функції.

Посадові особи мають право здійснювати в межах своєї компетенції владні дії, що призводять до юридичних наслідків. Особливим різновидом посадових осіб є представники влади. До них належать працівники, наділені владними повноваженнями публічного характеру, тобто розпорядчою владою поза межами організації, в якій вони працюють, і щодо багатьох організацій і громадян, які організаційно їм не підпорядковані (наприклад, голови обласних державних адміністрацій, міські голови) [12, с. 432].

Загальний перелік посадових осіб-представників влади та управління наведений у Державному класифікаторі професій. У зв'язку з тим, що бюджетні правовідносини безпосередньо пов'язані з бухгалтерським обліком та фінансовою звітністю, доцільно звернутися до ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до якої питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві (в установі іншій організації) належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво організацією відповідно до законодавства та установчих документів [47].

При цьому для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації. Зокрема цією нормою передбачається введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. Таким чином, крім властиво посадових осіб, у такій якості можуть виступати інші працівники організації, наділені орга-

нізаційно-розпорядницькими або адміністративно-господарськими функціями, перелік посадових обов'язків яких охоплює функції, виконання яких безпосередньо пов'язане з розподілом і використанням бюджетних коштів. При вирішенні питання про те, хто саме з посадових осіб організації-одержувача бюджетних коштів буде відповідати за конкретне правопорушення, необхідно враховувати внутрішній розподіл службових обов'язків, установлене посадовими інструкціями й наказами організації.

Аналіз практики застосування заходів адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства показує, що досить велика кількість адміністративних правопорушень в області бюджету пов'язано тільки із професійною діяльністю головного бухгалтера або посадової особи, що є відповідальною за ведення бухгалтерського обліку й звітності певної юридичної особи.

Так, 16.01.2012 р. суддя Сніжнянського міського суду Донецької області Кучма В. В., розглянувши матеріал, який надійшов від контрольно-ревізійного відділу в м. Сніжне, про притягнення до адміністративної відповідальності за ст. 164-12 ч. 1 КУпАП директора Сніжнянської загальноосвітньої школи-інтернату для дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування, із затримкою психічного розвитку м. Сніжне, своєю постановою провадження по адміністративній справі закрити у зв'язку з відсутністю у її діях складу правопорушення. Дане судове рішення обґрунтовано тим, що згідно з п. 3, 6, 7 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», керівник несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення необхідних умов для його правильного ведення, а відповідальність за дотримання встановленого порядку і правильність його ведення Законом покладається на головного бухгалтера.

Отже, факт здійснення директором гімназії правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 164-12 КУпАП, свого підтвердження не знайшов, оскільки вона не є суб'єктом вищенаведеного правопорушення [65].

Ми вважаємо, що це цілком обґрунтовано й з теоретичної точки зору, оскільки не кожний керівник юридичної особи розбирається в особливостях + бухгал-

лтерського обліку й, відповідно, може попередити правопорушення. Варто зауважити, що чинна конструкція норми ст. 164-12 КУпАП щодо суб'єктного складу порушень бюджетного законодавства є не досить досконалою. Так, ст. 164-12 КУпАП, ч. 3 ст. 19 БК України, у порівнянні зі ст.ст. 116-119 БК України, звужує склад суб'єктів адміністративної відповідальності, дозволяючи притягати до відповідальності тільки посадових осіб бюджетних та інших організацій.

У той же час, законодавець під час конструювання згаданих норм не врахував, що порушниками бюджетного законодавства можуть бути не тільки посадові особи, але й інші індивідуальні суб'єкти, зокрема фізичні особи-підприємці, що не використовують працю найманих працівників, тобто які не виконують організаційно-розпорядчих функцій і не є посадовими особами, але можуть за певних умов витратити бюджетні кошти й скоювати порушення бюджетного законодавства, зокрема, пов'язані з нецільовим використанням бюджетних коштів. Особливі суб'єкти адміністративної відповідальності визначаються ознаками, які характеризують особу, що скоїла правопорушення, яке не належить до складу правопорушень, але, що впливають на індивідуалізацію відповідальності [20, с. 57]. Слід звернути увагу на зауваження О. І. Юстус про те, що Кодекс про адміністративні правопорушення не дозволяє притягати до відповідальності індивідуальних суб'єктів [25, с. 34]. Раніше ми розглянули, що індивідуальні суб'єкти можуть бути загальними (громадяни), спеціальними (посадові особи) і особливими. О. І. Юстус використовувала термін «індивідуальні суб'єкти», маючи на увазі саме фізичних осіб-підприємців. В той же час, громадяни (фізичні особи) як загальні суб'єкти, не можуть залучатися до адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства, оскільки вони не є одержувачами бюджетних коштів (виходячи з вищенаведених визначень). Відносини громадян з бюджетом опосередковуються або податковим правом, або іншими галузями права (наприклад, трудовим).

Також заслуговують на увагу зауваженням О. І. Юстуса про те, що Кодекс про адміністративні правопорушення не дає можливості залучати до адміністративної відповідальності таких суб'єктів правопорушень, як адміністративно-

територіальні утворення й закриті адміністративно-територіальні утворення [25, с. 35]. В обґрунтування даної тези доцільно проаналізувати теоретичні положення про юридичні особи як колективних суб'єктів адміністративної відповідальності.

Так, у рішенні Конституційного Суду України від 30.05.2001 року № 7-рп/2001 (справа про відповідальність юридичних осіб № 1-22/20017) зазначено, що положеннями ст. 92 Конституції України безпосередньо не встановлено види юридичної відповідальності, а також те, що положення Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП), які визначають порядок притягнення до адміністративної відповідальності, не можуть застосовуватись як такі, що регулюють питання притягнення до відповідальності іншого виду [66].

Тобто провадження у справах про господарські та фінансово-правові, зокрема бюджетні, правопорушення регулюється окремими процесуальними нормами, що належать до окремих інститутів фінансового права, оскільки застосовуються в зв'язку з притягненням до окремого виду юридичної відповідальності: податкової, валютної, банківської, бюджетної тощо.

В якості додаткових аргументів на користь даної тези доцільно зазначити приписи ст.ст. 118, 121 БК України. Так, відповідно до ст. 118 БК України, особи, винні у порушенні бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законами України. Бюджетне правопорушення, вчинене розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів, може бути підставою для притягнення до відповідальності згідно з законом його керівника чи інших відповідальних посадових осіб, залежно від характеру вчинених ними діянь. Отже, поряд із застосуванням, наприклад, до організації, яка виступає розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів, заходу відповідальності, передбаченого бюджетним законодавством, їх керівники чи інші відповідальні посадові особи притягуються до відповідальності іншого виду за окремим провадженням.

Згідно зі ст. 121 БК України, особи, винні у порушенні бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законами України.

Таким чином, з урахуванням ч. 1 ст. 61 Конституції України, відповідно до якої ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те ж правопорушення, у теперішній час за скоєні правопорушення в сфері бюджетних відносин юридичні особи, як одержувачі бюджетних коштів, несуть відповідальність у вигляді адміністративно-господарських фінансових санкцій, встановлених у БК України, а також законами про державний бюджет. Разом з тим сучасне законодавство України про адміністративні правопорушення, на відміну від КпАП РФ, в якості суб'єкт адміністративної відповідальності визначає лише фізичних осіб.

На наш погляд, КУпАП повинен бути єдиним нормативним правовим актом, що передбачає відповідальність суб'єктів бюджетних правовідносин і, у першу чергу, одержувачів бюджетних коштів – фізичних осіб.

2.4 Характеристика суб'єктивної сторони адміністративних правопорушень у бюджетній сфері

Для повної класифікації адміністративних правопорушень у бюджетній сфері важливу роль відіграють також ознаки суб'єктивної сторони складу: вина, мотив, мета правопорушення. За своїм змістом суб'єктивна сторона правопорушення є відображенням внутрішнього, психічного ставлення винної особи до своєї протиправної поведінки та її наслідків [67].

Встановлення в кожному правопорушенні психічного змісту, психічного ставлення суб'єкта до діяння вкрай важливе. Саме психічне ставлення до конкретних дій пояснює суть цих дій, необхідною мірою розкриває механізм правопорушення, ступінь його суспільної небезпеки. Тому, на думку В. К. Колпакова, з'ясування психічного стану особи до вчиненого є найважливішим моментом у правовій оцінці правопорушення. Психічна діяльність людини – єдиний, і в той же час різноманітний за змістом процес, що містить емоції, мотиви, свідомість, волю. За висловом В. Р. Кісіна, суб'єктивна сторона характеризує внутрішнє вираження адміністративного правопорушення й психічне відношення особи до

вчиненого [30, с. 27]. Л. В. Коваль зазначає, що суб'єктивна сторона адміністративного проступку проявляється у вині – внутрішньому психічному ставленні осудного дієздатного суб'єкта до вчиненого ним правопорушення та його шкідливих наслідків [7, с. 112]. О. І. Миколенко стверджує, що суб'єктивна сторона адміністративного проступку проявляється в психічному відношенні особи до вчиненого нею протиправного діяння і включає в себе три елементи (вину, мотив, ціль), де вина виступає обов'язковим елементом складу адміністративного порушення [18, с. 74]. Розвиваючи дану тезу він стверджує, що відповідальність має місце за наявності складу проступку – системи об'єктивних і суб'єктивних елементів діяння, сконструйованих за чотирма підсистемами, ознаки яких визначені в диспозиціях норм законодавства, що передбачають відповідальність, тобто структурно склад проступку включає в себе, по-перше, чотири підсистеми (об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт, суб'єктивна сторона); по-друге, елементи, які входять до складу підсистеми (вина, мотив, мета є складовими суб'єктивної сторони правопорушення), та ознаки елемента складу проступку (наприклад, прямий умисел) [18, с. 51].

Проаналізувавши вказані точки зору різних вчених, можна сформулювати власне визначення поняття суб'єктивної сторони адміністративного правопорушення, яке розкривається в наступному вигляді, що суб'єктивною стороною є внутрішнє психічне ставлення суб'єкта до вчиненого ним правопорушення, а також до його негативних наслідків та містить у собі три складові, вина, мотив та мета, перша з яких є обов'язковою та нерозривно пов'язаною з суб'єктом правопорушення, а дві останні – факультативними, які мають специфічний вплив на кваліфікацію правопорушення.

Психологічний зміст суб'єктивної сторони, як однієї за складових адміністративного правопорушення, розкривається за допомогою таких юридичних ознак, як вина, мотив і мета, що являють собою різні форми психічної активності, органічно пов'язані між собою і залежні одна від одної.

Вина споконвічно виступає обов'язковим елементом складу адміністративного правопорушення, відсутність якого є обставиною, що виключає проваджен-

ня у справі й, відповідно, можливість залучення особи, у відношенні якої воно здійснюється, до адміністративної відповідальності.

Як справедливо зазначає Д. М. Бахрах, вина – ядро суб'єктивної сторони складу. У цілому поняття й форми вини загальновизнані й не викликають дискусій у сучасній загальній теорії права й адміністративістиці, тим більше, що сьогодні вони знайшли своє законодавче закріплення в КУпАП. Для адміністративного правопорушення зміст вини визначається поєднанням інтелектуального й вольового елементів діяння. Винне здійснення адміністративного правопорушення означає, що особа здатна усвідомлювати характер своїх дій і віддавати в них певний звіт, а також усвідомлювати наслідки, до яких вони можуть привести, але по-різному до них ставиться. Дві форми провини – умисел і необережність характеризують різне поєднання інтелектуального й вольового моментів.

Відповідно до ст.10 КУпАП при здійсненні адміністративного правопорушення навмисно особа, що його скоїла, усвідомлює протиправний характер своєї дії (бездіяльності), передбачає його шкідливі наслідки й бажає їхнього настання (прямий намір) або свідомо їх допускає. Для необережності, згідно зі ст. 11 КУпАП, характерним є те, що особа, яка скоїла правопорушення, передбачала можливість настання шкідливих наслідків своєї дії (бездіяльності), але без достатніх до того підстав самовпевнено розраховувала на запобігання таких наслідків (легкодумство) або не передбачала можливості настання таких наслідків, хоча повинна була й могла їх передбачати (недбалість).

Як вже зазначалося раніше, БК України, на відміну від КУпАП, не містить форми вини. У цьому випадку можна говорити або про прогалини в бюджетному законодавстві, або про намір законодавця встановити безперечну і категоричну відповідальність за порушення правових норм БК України. Не можна також виключити і банальний правовий нігілізм з боку законодавчих органів. Увесь перелік адміністративних правопорушень у бюджетній сфері, які закріплені в ст. 164-12 КУпАП, мають формальний склад, тобто до їх обов'язкових ознак не входять такі показники як вина, фінансова шкода чи інші наслідки. Зрозуміло, що кожне бюджетне порушення спричиняє ту чи іншу шкоду державним та суспільним ін-

тересам. 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.

При формуванні статті 164-12 КУпАП, законодавцем було перенесено формулювання складів правопорушення у тому вигляді, в якому вони містяться у ст. 116 БК України. Такий спосіб конструювання правової норми дає змогу чітко визначити лише такі частини складу правопорушення, як об'єктивна сторона та суб'єкт.

В той же час, у теорії фінансового права, на підставі загальнотеоретичних положень і відповідно до принципів юридичної відповідальності, все ж таки відзначається, що бюджетні правопорушення характеризуються провиною, що може бути у формі умислу або необережності [15, с. 26]. При цьому деякі автори вважають, що в бюджетному законодавстві має місце «безвинна» відповідальність [42, с. 73]. Але, ми цілком згодні з М. В. Карасьовою, що правопорушенням вважається лише винне діяння. Хоча бюджетне законодавство не містить вказівки на винність правопорушника, однак вина передбачається [8, с. 189].

Порушенням бюджетного законодавства, за яке передбачена адміністративна відповідальність, визнається діяння лише при винній поведінці суб'єктів бюджетного процесу. Вина даних суб'єктів полягає в психічному відношенні суб'єкта адміністративного правопорушення у бюджетній сфері до своєї протиправної поведінки.

Вина виступає в якості категорії, зміст якої відображає наявність неналежного відношення правопорушника до правових норм, що встановлені державою. Вина може виступати в двох формах: умисел, необережність.

Умисел є найбільш розповсюдженою та особливо небезпечною формою вини. Найбільша суспільна небезпека його полягає у тому, що умисне діяння, свідомо спрямоване на спричинення шкоди суспільству, складає більшу вірогідність фактичного спричинення такої шкоди, ніж ненавмисне діяння. Умисел має місце тоді, коли особа, яка вчиняє правопорушення, передбачає і бажає наступу

шкідливо небезпечних наслідків своєї поведінки. Наприклад, фінансування витрат понад встановлені ліміти; використання бюджетних коштів в обсягах, які перевищують межі видатків та інші подібні правопорушення можуть бути скоєні лише навмисно. В більшості випадків бюджетні правопорушення скоюються умисно на найдовшій стадії бюджетного процесу – виконання. Винні особи, як правило, усвідомлюють, що скоюють бюджетне правопорушення, розумно керують своїми діями.

Порушенням бюджетного законодавства є діяння, в якому воля суб'єктів не співпадає з волею держави, оскільки правопорушник нехтує інтересами суспільства та допускає заподіяння соціальної шкоди. Наприклад, використання бюджетних коштів в обсягах, які перевищують затверджені межі видатків; використання коштів у супереч їх цільовому призначенню; подання недостовірних звітів та інформації про виконання бюджету та інші правопорушення вважаються скоєними навмисно, оскільки особи, які їх скоїли, а саме розпорядники та одержувачі бюджетних коштів передбачають і бажають настання суспільно-шкідливих наслідків своєї поведінки, тобто усвідомлюють, що спричиняють шкоду суспільству, окремим громадянам і державі в цілому.

КУпАП, на відміну від КК України, не містить розподілу виду вини у формі умислу на прямий та непрямий. На думку автора, для правильно застосування норм КУпАП при кваліфікації правопорушень у бюджетній сфері, немає необхідності розподіляти та виділяти окремо прямий та непрямий умисел.

Оскільки, як вже зазначалося вище, необережність поділяється на: самовпевненість та необережність, а учасники бюджетного процесу на кожній із стадій повинні усвідомлювати наслідки своєї протиправної поведінки, варто зазначити, що деякі порушення бюджетного законодавства скоюються внаслідок недбалого відношення учасників бюджетного процесу до виконання своїх обов'язків.

Як вважає А. В. Савченко, необережність характеризується двома аспектами: перший означає обов'язок особи передбачати можливість діяти певним чином; другий означає персональну здатність особи в конкретній обстановці, керуючись своїми повноваженнями й можливостями діяти таким чином. Порушуючи

вимоги БК України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порядок і терміни здійснення такої оплати; здійснюючи платежі за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтверджуючих документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставно відмовляючи у проведенні платежу суб'єкти правопорушень у сфері бюджету усвідомлюючи негативні наслідки своєї поведінки, легковажно розраховують на можливість їх відвернення. Основна причина вчинення таких правопорушень – це наявність прогалин у діючому законодавстві. Так, у Бюджетному кодексі України на жаль не встановлено термінів прийняття рішення щодо звіту про виконання бюджету. Оскільки суб'єкти недбало ставляться до прийняття зазначених рішень, не намагаються попередити настання суспільно-негативних наслідків, хоча повинні їх усвідомлювати, то, відповідно, слід чітко встановити відповідальність за такі необережні діяння.

Законодавством передбачено, які дії можуть здійснювати суб'єкти бюджетного права, реалізуючи свої повноваження. Правопорушення може виражатися в поведінці учасників бюджетного процесу як у формі дій, так і у формі бездіяльності. Дія – порушення вимог, передбачених нормативно-правовими актами. Бюджетне правопорушення може бути вчинене шляхом свідомих вольових активних дій, які кваліфікуються нормами як протиправні. Наприклад, прийняття посадовою особою рішень, якими передбачається фінансування окремих статей видатків у розмірах, що перевищують ті, які встановлені бюджетом, використання бюджетних коштів у супереч їх цільовому призначенню.

Зміст бездіяльності полягає в тому, що суб'єкт мав можливість, але утримався від виконання обов'язку або не вчинив дій, що визнані нормою як обов'язкові. Бездіяльність є одним із видів поведінки. Діяння вважається протиправним, якщо закон вказує як потрібно діяти у відповідній ситуації. Бездіяльність – це пасивне невиконання обов'язків передбачених законодавством. До таких правопорушень можна віднести, наприклад, неприйняття рішення розпорядниками бюджетних коштів та їх одержувачами щодо скорочення видатків за стат-

тями, тобто легковажне відношення до поставлених вимог, в разі якщо доходи бюджету скорочуються, неподання звітності у встановлені терміни, невиконання закону (рішення) про бюджет тощо.

У даному випадку, суб'єкти не усвідомлюють важливість наданих їм повноважень і легковажно відносяться до виконання обов'язків, взагалі не виконують їх, тим самим, не забезпечують інтереси суспільства і держави.

У той же час, серед науковців існує думка, що для порушень бюджетного законодавства вина не є характерною складовою. Так, О. В. Дічкова зробила висновок, що бюджетне право не вважає суб'єктивну сторону (наявність вини) обов'язковою підставою для настання відповідальності за бюджетне правопорушення. А також те, що у зв'язку з таким законодавчим закріпленням складу правопорушення у бюджетній сфері, його складові можна звзвити до трьох елементів: суб'єкт, об'єкт, об'єктивна сторона [52, с. 451]. Автор не може погодитися з вищевикладеною думкою, оскільки вважає, що суб'єктивна сторона, яка головним чином розкривається у вині правопорушника є, на рівні з іншими складовими адміністративного правопорушення, необхідною складовою для правильного застосування тієї чи іншої норми права. В той же час, ми цілком згодні з О. М. Гейхман, за висловом якої такі випадки доцільно йменувати не відповідальністю в повному змісті цього слова й говорити треба не про відповідальність, а про обов'язок щодо відшкодування шкоди. Будь-яка відповідальність може наступати лише при наявності повного складу правопорушення. У теорії права іноді мова йде про «обмежений склад» правопорушення [17, с. 121], коли провини особи, що завдала шкоди, непотрібно, однак такі випадки характерні тільки для цивільного права й у зв'язку з особливостями залучення до відповідальності за шкоду, заподіяну діяльністю, що створює підвищену небезпеку для оточуючого середовища (заподіяння шкоди джерелом підвищеної небезпеки) (ст. 1187 ЦК України). У випадку здійснення порушень бюджетного законодавства таких обставин немає. У зв'язку із цим нами ще раз обґрунтовується висновок, що сьогодні неможливо вести мову про бюджетні правопорушення, здійснення яких тягне на-

стання бюджетної відповідальності, оскільки викладений у БК України підхід законодавця не відповідає принципам юридичної відповідальності.

На відміну від вини, мотив та мета є факультативними, додатковими ознаками суб'єктивної сторони адміністративного правопорушення й впливають на формування наміру, визначають його спрямованість і приведення до виконання.

Мотив – це фактори (обставини), що спонукають особу вчинити правопорушення. Мета – це уява про результат, якого досягне правопорушник, вчинивши неправомірне діяння [24, с. 86]. Виявлення мети, яку переслідує правопорушник, та мотивів, якими він керувався необхідно для того, щоб більш точно визначити юридичну відповідальність.

Мотивом адміністративного правопорушення виступає усвідомлене побудження особи скоїти заборонену правовою нормою дію, а його складовими частинами, як правило, є негативні потреби. Мотив завжди проходить через усвідомлення й волю людини й звичайно характерний для адміністративних правопорушень, що вчиняються з прямим умислом [36, с. 51]. Мета адміністративного правопорушення полягає в тім, до чого прагне правопорушник, чого він бажає досягти, в уявному образі результату, до якого прагне винний, у його уявленні про ті бажані наслідки, які повинні настати внаслідок скоєння проступку [20, с. 68]. Як конструктивна ознака складу, мета також характерна для правопорушень, що скоюються з прямим умислом.

Мотив і мета частіше за все до складу проступку не входять, хоча в деяких випадках лише вчинення діяння з певним мотивом або метою становить склад адміністративного правопорушення. Вони можуть впливати на призначення покарання, як обставини, що обтяжують або пом'якшують покарання. У зв'язку з цим, доречно буде зазначити, що при накладанні стягнення, обставини, що обтяжують або пом'якшують відповідальність, можуть бути враховані за виняткової умови, що вони перебувають за межами складу адміністративного правопорушення.

К. Ф. Тіхонов відзначає, що мотив, мета та емоції суттєво впливають на зміст вини. Вчений аргументує це тим, що наявність негативного ставлення особи до

інтересів суспільства значною мірою залежить від мотиву, мети та емоцій. Найчастіше ці обставини обумовлюють більшу чи меншу тяжкість вини [22, с. 88]. Автор підтримує цю думку, вважаючи що мотив, мета та емоції правопорушника не повинні залишатися поза зором при кваліфікації вчиненого порушення бюджетного законодавства, за яке передбачена адміністративна відповідальність.

Враховуючи вищезазначене можна зробити висновок, що тільки при наявності всіх елементів складу адміністративного правопорушення в бюджетній сфері особу, що його скоїла, можливо притягнути до адміністративної відповідальності. Учасники бюджетного процесу повинні внутрішньо психологічно відчувати свої протиправні вчинки – це надасть змогу зменшити кількість правопорушень бюджетного законодавства, за яке передбачена адміністративна відповідальність.

З урахуванням того, що склади правопорушень у бюджетній сфері у нормах ст. 164-12 КУпАП не містять вказівок на наявність форми вини, при якій можливо кваліфікувати діяння як протиправне, вважаємо за необхідне сформулювати норми статей з урахуванням суб'єктивної сторони правопорушення з розподілом їх на такі, що скоюються в формі умислу, та такі, що скоюються з необережності.

Висновки до розділу 2

Проведено науковий аналіз змісту бюджетної діяльності як об'єкта адміністративного правопорушення, в ході якого з'ясовано, що в його якості виступають суспільні відносини, які виникають між суб'єктами бюджетного процесу на стадії виконання державного бюджету, тобто об'єктом правової охорони є окрема стадія бюджетного процесу – виконання державного бюджету. Таким чином бюджетну діяльність як об'єкт адміністративного правопорушення необхідно розглядати як діяльність суб'єктів бюджетного процесу на стадії виконання державного бюджету України.

Запропоновано у Главі 12 КУпАП виокремити підрозділ з назвою: «Порушення бюджетного законодавства на стадії виконання державного бюджету», що

дасть змогу чітко виокремити родовий об'єкт адміністративного проступку, що посягає на бюджетну систему і відповідно дозволяє чітко розуміти безпосередній об'єкт конкретних складів правопорушень.

Надано адміністративно-правову характеристику об'єктивній стороні правопорушення у бюджетній сфері, наполягаючи на тому, що це є система передбачених нормами адміністративного права ознак, що характеризують його зовнішні прояви. До обов'язкових ознак об'єктивної сторони адміністративного правопорушення у бюджетній сфері належать: саме протиправне діяння, його суспільно шкідливі наслідки й логічний причинний зв'язок між ними.

Різновидами діяння, що становить об'єктивну сторону адміністративних правопорушень в сфері бюджету, є дії, що порушують установлені законодавством заборони й приписи (зокрема, здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтвердних документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів; порушення вимог БК України при здійсненні витрат державного бюджету (місцевого бюджету) у разі несвоєчасного набрання чинності законом про Державний бюджет України (несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет) на відповідний рік тощо), а також бездіяльності, що тягнуть невиконання передбачених законодавством обов'язків (зокрема, порушення вимог БК України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати).

Факультативні ознаки об'єктивної сторони адміністративного правопорушення – це додаткові критерії, що характеризують умови й обставини скоєння правопорушення: час, місце, спосіб, знаряддя, засоби здійснення правопорушення й ін. Серед згаданих ознак, що значно впливають на кваліфікацію адміністративних правопорушень в сфері бюджетних правовідносин, можна виділити тільки фактор часу, що у цих складах правопорушень стає обов'язковим. Час є ознакою об'єктивної сторони адміністративного правопорушення в бюджетній сфері, що

має істотне значення при здійсненні правопорушень у формі бездіяльності. У цьому випадку ознакою бездіяльності виступає строк, заздалегідь встановлений період, після закінчення якого бездіяльність набуває статусу правопорушення. Норми БК України та КУпАП не містять особливостей кваліфікації даних порушень за ознаками тривалості та продовжуваності. В той же час, згадані ознаки, з урахуванням важливості бюджетних відносин повинні бути чітко визначені, а при їх наявності до порушників повинні застосовуватися більш жорсткі санкції.

Запропоновано кожне з зазначених у ст. 116 БК України, складів порушень, викласти у нормах КУпАП окремо, оскільки суспільна небезпечність їх є різною. Такі діяння, як порушення вимог БК України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати і включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань, не можуть стояти в одному рядку, розцінюватися як рівнозначні діяння й тягти однакові покарання, оскільки другі містять набагато більшу суспільну шкідливість і характеризується однозначним прямим умислом, на відміну від порушення порядку і строків здійснення такої оплати, що можуть бути скоєні з непрямым умислом або з необережності.

Визначено поняття «суб'єкти адміністративних правопорушень у бюджетній сфері», під якими розуміються учасники бюджетних відносин, та їх види: розпорядники (головні та нижчого рівня) та одержувачі бюджетних коштів в особі їх посадових осіб, інших працівників організації, наділених організаційно-розпорядницькими або адміністративно-господарськими функціями, перелік посадових обов'язків яких охоплює функції, виконання яких безпосереднім чином пов'язано з розподілом і використанням бюджетних коштів, а також суб'єктів господарювання – фізичних осіб, що не є посадовими особами.

Суб'єктами порушень бюджетного законодавства можуть бути як фізичні особи (керівники чи інші відповідальні посадові особи, залежно від характеру вчинених ними діянь), так і колективні утворення. А це означає, що ці органи та

посадові особи повинні нести відповідальність за вчинення бюджетних правопорушень. При цьому, суб'єктом адміністративного правопорушення у бюджетній сфері може бути лише фізична особа.

Громадяни (фізичні особи) як загальні суб'єкти, не можуть залучатися до адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства, оскільки вони не є одержувачами бюджетних коштів (виходячи з вищенаведених визначень). Відносини громадян з бюджетом опосередковуються або податковим правом, або іншими галузями права (наприклад, трудовим).

З'ясовано зміст суб'єктивної сторони адміністративних правопорушень у бюджетній сфері, під яким розуміється внутрішнє психічне ставлення суб'єкта до вчиненого ним правопорушення, а також до його негативних наслідків, яке містить у собі три складові: вину, мотив та мету, перша з яких є обов'язковою та нерозривно пов'язаною з суб'єктом правопорушення, а дві останні – факультативними, які мають специфічний вплив на кваліфікацію правопорушення.

Порушенням бюджетного законодавства, за яке передбачена адміністративна відповідальність, визнається діяння лише при винній поведінці суб'єктів бюджетного процесу. Вина даних суб'єктів полягає в психічному відношенні суб'єкта адміністративного правопорушення у бюджетній сфері до своєї протиправної поведінки. Порушенням бюджетного законодавства є діяння, в якому воля суб'єктів не співпадає з волею держави, оскільки правопорушник нехтує інтересами суспільства та допускає заподіяння соціальної шкоди.

Мотивом адміністративного правопорушення у бюджетній сфері виступає усвідомлений намір особи скоїти заборонену правовою нормою дію, а його складовими частинами, як правило, є негативні, майнові потреби. Мета адміністративного правопорушення у бюджетній сфері полягає в уявному образі результату, до якого прагне винний, у його уявленні про ті бажані наслідки, які повинні настати внаслідок скоєння правопорушення. Мотив і мета частіше за все до складу правопорушення не входять, хоча в деяких випадках лише вчинення діяння з певним мотивом або метою становить склад адміністративного

правопорушення. Вони можуть впливати на призначення покарання, як обставини, що обтяжують або пом'якшують покарання.

ВИСНОВКИ

У роботі наведено теоретичне узагальнення й нове вирішення наукового завдання, що виявляється в комплексному дослідженні правового регулювання адміністративної відповідальності за скоєння правопорушень у бюджетній сфері. У роботі сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на вирішення зазначеного завдання. Основні з них такі:

1. Визначено, що підставами практичної реалізації адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства, є ті об'єктивні чинники, що розкривають умови і момент виникнення адміністративної відповідальності конкретної особи, які складаються з трьох складових: нормативної, фактичної та процесуальної, єдність яких забезпечує можливість застосовування до особи, яка вчинила правопорушення відповідних заходів впливу.

Нормативна підстава відіграє провідну роль, оскільки саме вона визначає, які саме діяння є правопорушеннями і містить санкції, що можуть застосовуватися за їх скоєння. Нормативну підставу адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства складають – нормативні акти, різні за своєю юридичною чинністю, система норм, що описують протиправне діяння і адміністративні стягнення, які встановлюються за його вчинення, що в сукупності утворюють законодавство про адміністративні проступки.

Для ефективної правової охорони бюджетних відносин з боку адміністративного законодавства, необхідно деталізувати нормативну підставу юридичної відповідальності, а саме у главі 12 КУпАП визначити окремий підрозділ, у нормах якого викласти склади відповідних адміністративних правопорушень у сфері бюджетного законодавства.

Необхідною фактичною підставою адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства є наявність всіх, передбачених законом ознак для її виникнення – протиправності, винності дій чи бездіяльності, які посягають зокрема на встановлений порядок управління у бюджетній сфері і за який законом передбачено адміністративну відповідальність.

Необхідною процесуальною підставою адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства є процедура накладення конкретного стягнення за конкретне адміністративне правопорушення за наявності правозастосовчого акту, в якому міститься рішення компетентного органу про застосування заходів юридичної відповідальності. Особливістю процесуальної підстави у адміністративно-правовому провадженні за порушення бюджетного законодавства є обов'язковість складання протоколу про правопорушення у бюджетній сфері, в якому здійснюється засвідчення факту недотримання або порушення суб'єктами бюджетного процесу порядку створення, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету, що встановлений БК України та іншими нормативно-правовими актами.

2. Розкрито зміст поняття «адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства», яке є об'єктивною правовою категорією, що полягає в застосуванні до порушників бюджетного законодавства заходів адміністративно-примусового характеру. Дана відповідальність відповідає ознакам, властивим юридичної відповідальності, а саме: настає за порушення норм права; в заходах відповідальності виражена правова оцінка діяння від імені держави; регулюється нормами права; тягне за собою застосування до порушника правопорядку заходів державного примусу; є механізмом охорони правопорядку, а саме дотримання фінансової дисципліни; притягнення до відповідальності здійснюється лише в разі доведеності факту вчинення правопорушення; реалізується в процесуальних формах.

У зв'язку з особливою важливістю бюджетних відносин для існування держави, пропонується процедурні питання застосування відповідальності за бюджетні правопорушення визначати у рішеннях Конституційного Суду України або Вищого адміністративного суду України шляхом тлумачення певних правових норм, тим більше що перелік бюджетних правопорушень є відкритим.

З урахуванням адміністративно-правової природи самого фінансового права, бюджетну відповідальність слід розглядати лише як невід'ємну частину адміністративної відповідальності, оскільки область фінансово-правового регулюван-

ня повністю або частково віднесена до предмета адміністративного права, а об'єктивних факторів на користь виділення бюджетної відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності до теперішнього часу в правовій системі України не склалося: відсутні особливості правової природи бюджетних правопорушень, відмінні від природи адміністративних правопорушень, а також специфіка процесуальної форми реалізації бюджетної відповідальності в порівнянні з адміністративним процесом.

3. Проведено науковий аналіз змісту бюджетної діяльності як об'єкта адміністративного правопорушення, в ході якого з'ясовано, що в його якості виступають суспільні відносини, які виникають між суб'єктами бюджетного процесу на стадії виконання державного бюджету, тобто об'єктом правової охорони є окрема стадія бюджетного процесу – виконання державного бюджету. Таким чином, бюджетну діяльність як об'єкт адміністративного правопорушення необхідно розглядати як діяльність суб'єктів бюджетного процесу на стадії виконання державного бюджету України.

Запропоновано у Главі 12 КУпАП виокремити підрозділ з назвою: «Порушення бюджетного законодавства на стадії виконання державного бюджету», що дасть змогу чітко виокремити родовий об'єкт адміністративного проступку, що посягає на бюджетну систему і відповідно дозволяє чітко розуміти безпосередній об'єкт конкретних складів правопорушень.

4. Надано адміністративно-правову характеристику об'єктивній стороні правопорушення у бюджетній сфері, наполягаючи на тому, що це є система передбачених нормами адміністративного права ознак, що характеризують його зовнішні прояви. До обов'язкових ознак об'єктивної сторони адміністративного правопорушення у бюджетній сфері належать: саме протиправне діяння, його суспільно шкідливі наслідки й логічний причинний зв'язок між ними.

Різновидами діяння, що становить об'єктивну сторону адміністративних правопорушень в сфері бюджету, є дії, що порушують установлені законодавством заборони й приписи (зокрема, здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтверджуючих до-

кументів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів; порушення вимог БК України при здійсненні витрат державного бюджету (місцевого бюджету) у разі несвоєчасного набрання чинності законом про Державний бюджет України (несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет) на відповідний рік тощо), а також бездіяльності, що тягнуть невиконання передбачених законодавством обов'язків (зокрема, порушення вимог БК України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати).

Факультативні ознаки об'єктивної сторони адміністративного правопорушення – це додаткові критерії, що характеризують умови й обставини скоєння правопорушення: час, місце, спосіб, знаряддя, засоби здійснення правопорушення й ін. Серед згаданих ознак, що значно впливають на кваліфікацію адміністративних правопорушень в сфері бюджетних правовідносин, можна виділити тільки фактор часу, що у цих складах правопорушень стає обов'язковим. Час є ознакою об'єктивної сторони адміністративного правопорушення в бюджетній сфері, що має істотне значення при здійсненні правопорушень у формі бездіяльності. У цьому випадку ознакою бездіяльності виступає строк, заздалегідь встановлений період, після закінчення якого бездіяльність набуває статусу правопорушення. Норми БК України та КУпАП не містять особливостей кваліфікації даних порушень за ознаками тривалості та продовжуваності. В той же час, згадані ознаки, з урахуванням важливості бюджетних відносин, повинні бути чітко визначені, а при їх наявності до порушників повинні застосовуватися більш жорсткі санкції.

Запропоновано кожне з зазначених у БК України складів порушень викласти у нормах КУпАП окремо, оскільки суспільна небезпечність їх є різною. Такі діяння, як порушення вимог БК України при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати і включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних

призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань, не можуть стояти в одному рядку, розцінюватися як рівнозначні діяння й тягти однакові покарання, оскільки другі містять набагато більшу суспільну шкідливість і характеризується однозначним прямим умислом, на відміну від порушення порядку і строків здійснення такої оплати, що можуть бути скоєні з непрямим умислом або з необережності.

5. Визначено поняття «суб'єкти адміністративних правопорушень у бюджетній сфері», під якими розуміються учасники бюджетних відносин, та їх види: розпорядники (головні та нижчого рівня) та одержувачі бюджетних коштів в особі їх посадових осіб, інших працівників організації, наділених організаційно-розпорядницькими або адміністративно-господарськими функціями, перелік посадових обов'язків яких охоплює функції, виконання яких безпосереднім чином пов'язано з розподілом і використанням бюджетних коштів, а також суб'єктів господарювання – фізичних осіб, що не є посадовими особами.

Суб'єктами порушень бюджетного законодавства можуть бути як фізичні особи (керівники чи інші відповідальні посадові особи, залежно від характеру вчинених ними діянь), так і колективні утворення. А це означає, що ці органи та посадові особи повинні нести відповідальність за вчинення бюджетних правопорушень. При цьому, суб'єктом адміністративного правопорушення у бюджетній сфері може бути лише фізична особа.

Громадяни (фізичні особи) як загальні суб'єкти, не можуть залучатися до адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства, оскільки вони не є одержувачами бюджетних коштів (виходячи з вищенаведених визначень). Відносини громадян з бюджетом опосередковуються або податковим правом, або іншими галузями права (наприклад, трудовим).

6. З'ясовано зміст суб'єктивної сторони адміністративних правопорушень у бюджетній сфері, під яким розуміється внутрішнє психічне ставлення суб'єкта до вчиненого ним правопорушення, а також до його негативних наслідків, яке містить у собі три складові: вину, мотив та мету, перша з яких є обов'язковою та не-

розривно пов'язаною з суб'єктом правопорушення, а дві останні – факультативними, які мають специфічний вплив на кваліфікацію правопорушення.

Порушенням бюджетного законодавства, за яке передбачена адміністративна відповідальність, визнається діяння лише при винній поведінці суб'єктів бюджетного процесу. Вина даних суб'єктів полягає в психічному відношенні суб'єкта адміністративного правопорушення у бюджетній сфері до своєї протиправної поведінки. Порушенням бюджетного законодавства є діяння, в якому воля суб'єктів не співпадає з волею держави, оскільки правопорушник нехтує інтересами суспільства та допускає заподіяння соціальної шкоди.

Запропоновано конструкції норм ст. 164-12 КУпАП сформулювати з урахуванням суб'єктивної сторони правопорушення, з розподілом їх на такі, що скоюються в формі умислу, та такі, що скоюються з необережності.

Мотивом адміністративного правопорушення у бюджетній сфері виступає усвідомлений намір особи скоїти заборонену правовою нормою дію, а його складовими частинами, як правило, є негативні, майнові потреби. Мета адміністративного правопорушення у бюджетній сфері полягає в уявному образі результату, до якого прагне винний, у його уявленні про ті бажані наслідки, які повинні настати внаслідок скоєння правопорушення. Мотив і мета частіше за все до складу правопорушення не входять, хоча в деяких випадках лише вчинення діяння з певним мотивом або метою становить склад адміністративного правопорушення. Вони можуть впливати на призначення покарання, як обставини, що обтяжують або пом'якшують покарання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Финансовое право: учебник / Отв. ред. и авт. предисл. проф. С. В. Запольский. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Юридическая фирма «Контракт»: Болтере Клувер, 2011. – 792 с.
2. Сорокин В. Д. Правовое регулирование: Предмет, метод, процесс (макроуровень) / В. Д. Сорокин. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. – 661 с.
3. Новий тлумачний словник української мови . у 3-х томах / [Укладачі: проф. В. В. Яременко, О. М. Сліпушко]. – К.: «Аконіт», 2003 р. –Т. 3. – 862 с.
4. Финансовое право: учебник /Под ред. проф. О. Н. Горбуновой. – М.: Юристъ, 1996. – 400 с.
5. Воронова Л. К. Фінансове право України: підручник / Л. К. Воронова. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.
6. Философский словарь / Под ред. И. Т. Фролова. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1981. – 445 с.
7. Уголовное право УССР: Общая часть: учебник / [Ю. В. Александров, А. Ш.Якупов, М. И. Бажанов и др.] ; Под ред. В. В. Сташиса и А. Ш. Якупова. – К.: Вища школа, – 1984. – 384 с.
8. Зайчук О. В. Оніщенко Н. М. Теорія держави і права. Академічний курс: Підручник/ За ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко. – К.: Юрінком Інтер, 2006. – 688 с.
9. Ведернікова Ю. А., Папіріна А. В. Теорія держави і права: навч. посібник / Ю. А. Ведернікова, А. В. Папіріна. – К.: Знання, 2008. – 333 с.
10. Лук'янець Д. М. Інститут адміністративної відповідальності: проблеми розвитку: монографія] / Д. М. Лук'янець. – К.: Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2001. – 220 с.
11. Колпаков В. К. Адміністративне право України: Підручник/ В. К. Колпаков. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – 736 с.

12. Адміністративна відповідальність в Україні: навчальний посібник / За заг. ред. доц. А. Т. Комзюка. 2-е вид., перероб. і доп. – Харків: Ун-т внутр. справ, 2000. – 99 с.
13. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
14. Про притягнення до адміністративної відповідальності, передбаченої ст. 164-12 КУпАП. Постанова Маріупольського міськрайсуду Донецькій області від 07.07.2012 р. у справі № 0520/6000/2012 р.// [електронний ресурс] / <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/25203988>
15. Додин Е. В. Понятие и виды оснований административной ответственности / Е. В. Додин// Общетеоретические проблемы административно-правового обеспечения общественного порядка. – К., 1982. – с. 23-30.
16. Манжула А. А. Генеза поняття «проступок» у законодавстві України/ А. А.Манжула// Вісник Запорізького національного університету. – 2011. – №4. – с. 113-119.
17. Стефанюк В. С. Правова обумовленість запровадження адміністративної юстиції в Україні: автореф. дис... канд. юрид.наук: 12.00.07 / В. С. Стефанюк. – Київ. – 20 с.
18. Адміністративне право України / Ред. кол.: за заг. ред. С. В. Ківалова. – Одеса: Вид-во «Одеська національна юридична академія», 2003. – 543 с.
19. Васильєв А. С. Административное право Украины (Общая часть): учебное пособие / А. С. Васильев. – Харьков: Издательство «Одиссей», 2016. – 265 с.
20. Лунев А. Е. Административная ответственность за правонарушения/ А. Е.Лунев. – М.: Госюриздат, 1961. – 187 с.
21. Конституція України від 28.06.1996 р.// Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №30. – ст. 141.
22. Про застосування Конституції України при здійсненні правосуддя. Постанова Пленуму Верховного Суду України від 01.11.1996 р. № 9// Постанови Пленуму Верховного Суду України. – I том, 1963-2000 рр.

23. Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів законодавства СРСР. Постанова Верховної Ради України від 12.09.1991 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – №46. – ст. 621.
24. Чулінда Л. І. Особливості тексту нормативно-правового акта // Л. І. Чулінда/ Науковий вісник НАВСУ. – 2016. – №2. – с. 82-89.
25. Ярмоленко О. С. Стаття 1633 КУпАП: підстави настання відповідальності / О. С. Ярмоленко// Фінансове право. – 2017. – № 2 (16). – с.38-41.
26. Бахрах Д. Н. Административное право России: учебник для вузов / Д. Н. Бахрах.– М.: НОРМА, 2002. – 816 с.
27. Копейчиков В. В. Правознавство: Підручник/ В. В. Копейчиков. – К.: Юрінком Інтер. – 2003. – 767 с.
28. Кудрявцев В. Н. Правовое поведение: норма и патология / В. Н. Кудрявцев. – М., 1982. – 287 с.
29. Малеин Н. С. Правонарушение: понятие, причины, ответственность/ Н. С.Маленин. – М., 1985. – 192 с.
30. Пешкова Х. В. Правовое регулирование санкций за совершение правонарушений в сфере бюджетного устройства/ Х. В. Пешкова// Вестник Академии Генеральной прокуратуры Российской Федерации. – 2011. – №5(25). – с. 18-25.
31. Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. Вопросы теории права / О. С. Иоффе, М. Д. Шаргородский. – М.: Государственное издательство «Юридическая литература». – 1961. – 380 с.
32. Венгеров А. Б. Теория государства и права/ А. Б. Венгеров. – 3-е изд. – М.: Юриспруденция, 2000. – 528 с.
33. Общая теория права и государства: учебник / Под ред. В. В. Лазарева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 1996. – 472 с.
34. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении/ Р. О. Халфина. – М., 1974. – 352 с.
35. Витрук Н. В. Общая теория юридической ответственности/ Н. В. Витрук. – 2-е изд., исправленное и доп. – М.: НОРМА, 2009. – 432 с.

36. Разгильдиева М. В. Финансово-правовая ответственность // Финансовое право: учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма, 2008. – с. 173-182.
37. Конюхова Т. В. Об ответственности за нарушение бюджетного законодательства / Т. В. Конюхова// Журнал российского права. – 2010. – № 4. – с. 37-48.
38. Сердюкова Н. В. Финансово-правовая ответственность по российскому законодательству: становление и развитие: автореф. дис. ... канд. юрид. наук.: 12.00.14 / Н. В. Сердюкова. – Тюмень, 2003. – 21 с.
39. Сердюкова Н. В. Финансово-правовая ответственность по бюджетному законодательству / Н. В. Сердюкова// Финансовое право. – 2004. – № 5. – С. 9-13.
40. Юстус О. И. Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций: дис... канд. юрид. наук.: 12.00.14. / О. И. Юстус. – Саратов, 1997. – 179 с.
41. Сырых В. М. Теория государства и права: учебник / В. М. Сырых. – М.: Былина, 1998. – 512 с.
42. Пономарева К. А. Бюджетно-правовая ответственность в Российской Федерации и Федеративной Республике Германия (сравнительно-правовое исследование) : [Электронный ресурс] / К. А. Пономарева//http://www.juristlib.ru/book_8749.html
43. Шеховцева Е. В. Ответственность за нарушение законодательства в бюджетной сфере: дис... канд. юрид. наук: 12.00.14. / Е. В. Шеховцева. – СПб., 2006. – 197 с.
44. Осипов П. П. Теоретические основы построения и применения уголовно-правовых санкций: аксиологический аспект / П. П. Осипов. – Л. : Изд-во ЛГУ, 1976. – 135 с.
45. Популярна юридична енциклопедія / [кол. авт.: В. К. Гіжевський, В. В. Головченко, В. С. Ковальський та ін.]. – К.: Юрінком Інтер, 2016. – 528 с.

46. Иллюстрированный энциклопедический словарь / [ред. В. И. Бородин и др.]. – М.: Б. Р. энци., 1995. – 894 с.
47. Словник української мови. – К.: Наукова думка, 2016. – Т. 9. – 916 с.
48. Виконавча влада і адміністративне право /За заг. ред. В. Б. Авер'янова. – К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 2002. – 668 с.
49. Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо встановлення відповідальності за порушення законодавства про бюджетну систему України. Закон України від 15.11.2001 р.// Відомості Верховної Ради України. – 2002. – №6. – ст. 45.
50. Гейхман О.М. Бюджетно-правовая ответственность: дис... канд. юрид. наук: 12.00.14 /О. М. Гейхман. – М., 2004. – 211 с.
51. Кролис Л. Ю. Административная ответственность за нарушение налогового законодательства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук.: 12.00.14/ А. Ю. Кролис.– Екатеринбург, 1996. – 21 с.
52. Калинина Л. А. Проблемы административной ответственности за нарушения финансового и налогового законодательства/ Л. А. Калинина// Законодательство. – 1999. – № 8. – с. 32-36
53. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 50 народних депутатів України щодо офіційного тлумачення окремих положень частини першої статті 4 Цивільного процесуального кодексу України (справа про охоронюваний законом інтерес)» від 01.12.2004 р. // Юридичний вісник України. – 2004. – 12. – №51.
54. Соколов О.А. Особливості нормативної підстави адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства / О.А. Соколов // Науковий вісник ДДУВС. – 2012. – № 4. – С. 259–267.
55. Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть: учебник / М. В. Карасева. – М.: Юрист, 1999. – 256 с.
56. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р.// Відомості Верховної Ради УРСР. – 1984. – додаток до № 51. – Ст. 1122.

57. Фінансове право України : підручник / [Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, І. Є. Криницький] ; за ред. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2017. – 320 с.
58. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс : підруч. / О. П. Орлюк . – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 808 с.
59. Музика-Стефанчук О. А. Про бюджетну діяльність органів публічної влади// Современное состояние и перспективы развития финансового права: международн. интернет-конф. [електронний ресурс]/ О. А. Музика-Стефанчук // <http://ndifp.asta.edu.ua/conf/index.php?PHPSESSID=6f35ad66c11f5fd0bb36c72e17cf1ffb&topic=61.msg102#msg102>.
60. Балтина А. М. Развитие пространственно-функциональной структуры бюджетной системы / А. М. Балтина // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2010. – № 5 (111). – с. 63-67.
61. Соколов О.А. Фактична підстава відповідальності за порушення бюджетного законодавства: адміністративно-правовий аспект / О.А. Соколов // Наука і правоохорона. – 2012. – № 4. – Ч. 2. – С. 255–259.
62. Ключниченко А. П. Меры административного принуждения, применяемые милицией: учебное пособие / А. П. Ключниченко. – К.: НИ и РИО КВШ МВД СССР, им. Ф. Э. Дзержинского, 1979. – 96с.
63. Про судову практику у справах про контрабанду та порушення митних правил. Постанова Пленуму Верховного Суду України від 03.06.2005 р. № 8// Право України. – 2005. – № 10.
64. Про притягнення до адміністративної відповідальності. Постанова Краматорського міського суду Донецької області від 17.08.2012 року у справі № 3/0528/1584/2012// [електронний ресурс] / <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/25704268>
65. Про притягнення до адміністративної відповідальності за ст. 164-12 ч. 1 КУпАП. Постанова Сніжнянського міського суду Донецької області від 16.01.2012 р. у справі № 545/25/2012// [електронний ресурс]/ <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/20852145>

66. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний Банк» щодо офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частин першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) від 30.05.2001 р. у справі № 1-22/2001// Офіційний вісник України. – 2001. – №24. – ст. 1076

67. Соколов О.А. Деякі аспекти визначення об'єктивної сторони адміністративних правопорушень у бюджетній сфері / О.А. Соколов // Наукові праці МАУП. – 2017. – Випуск 3 (34). – С. 174–178.