

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЯРОСЛАВА МУДРОГО

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

КОСЯЧЕНКО КСЕНІЯ ЕДУАРДІВНА



УДК 347.73

ДИСЕРТАЦІЯ

**ФІНАНСОВО-ПРАВОВИЙ СТАТУС БЮДЖЕТНИХ
УСТАНОВ В УКРАЇНІ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право
081- Право

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук
(доктора філософії)

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело



К. Е. Косяченко

Науковий керівник
Кобильнік Дмитро Анатолійович,
кандидат юридичних наук, доцент

Харків – 2018

АНОТАЦІЯ

Косяченко К. Е. Фінансово-правовий статус бюджетних установ в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (доктора філософії) за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» (081 – Право). – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого. – Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ. – Харків, 2018.

Дисертація присвячена проблемам визначення та з'ясування особливостей фінансово-правового статусу бюджетних установ, які з огляду на це розглянуто як суб'єкти фінансового права, виявлено ознаки, що характеризують їх сутність, та класифіковано за різними підставами. Запропоновано розрізняти дві групи ознак бюджетних установ: основні й спеціальні. До основних віднесено: створені від імені держави як органи державної влади, органи місцевого самоврядування, організації, створені ними; мета створення – реалізація завдань та функцій у різних сферах (залежно від основної діяльності бюджетних установ) для задоволення публічних інтересів; неприбутковість; фінансування за рахунок бюджетних коштів; надання публічних послуг; кошторисне фінансування; мають право оперативного управління на передане власником майно; до спеціальних – можливість відкриття ними позабюджетних рахунків, розміщення коштів на рахунках у банках.

Зроблено висновок про неоднорідність бюджетних установ за своєю природою й запропоновано їх класифікацію за такими критеріями: а) залежно від власника (державні чи муніципальні); б) залежно від функцій, які вони виконують (наукові, освітні, медичні, культурні, соціальні, спортивні та ін.). Перший критерій пов'язується із суб'єктом, що їх створює, а другий – з основною діяльністю конкретних бюджетних установ.

Аргументовано підхід, за якого у структурі фінансово-правового статусу бюджетних установ виокремлюється бюджетний і податковий статус,

що зумовлено внутрішньою побудовою галузі фінансового права, в якій виокремлюються дві підгалузі – бюджетне й податкове право. Бюджетні установи є учасниками як бюджетних, так і податкових правовідносин, тому відповідного правового статусу вони набувають залежно від тих правовідносин, у яких безпосередньо беруть участь.

Констатовано, що неприбутковість як ознака бюджетних установ виявляється в контексті їх податково-правового статусу. Бюджетні установи не наділені правом розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої установи, працівників (крім оплати їх праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб, а їх доходи (прибутки) є доходами бюджету. Це ще раз свідчить про те, що бюджетні установи не отримують прибутку від провадження своєї діяльності, а отже, не є платниками податку на прибуток підприємств в Україні.

Аргументовано підхід, за якого бюджетні установи у податкових правовідносинах виступають як: 1) платники податку, що мають (а) загальний статус – характеризується наявністю податкового обов'язку в широкому сенсі (сплата податку, податковий облік та податкова звітність); (б) спеціальний статус – характеризується відсутністю обов'язку зі сплати відповідного податку, фактично бюджетні установи не є платниками податку, однак мають обов'язок з податкового обліку та звітності; 2) податкові агенти (щодо осіб, для яких такі установи є роботодавцями) – реалізують податковий обов'язок у широкому розумінні: нарахування (сплата) податку, ведення обліку та звітності.

Встановлено відсутність детального правового регулювання останньої стадії «кошторисного процесу» - звітності про виконання кошторисів бюджетних установ. Законодавчо не визначено процедури складання й затвердження таких звітів. У нормах чинного бюджетного законодавства звітність про виконання Державного бюджету України й звітність про

виконання кошторисів не розмежовується, незважаючи на те, що вони за своїм змістом не є тотожними.

Розглянуто права і обов'язки бюджетних установ на різних стадіях бюджетного процесу. На основі аналізу норм чинного бюджетного законодавства доведено, що бюджетні установи мають права і обов'язки (повноваження) не на всіх стадіях бюджетного процесу. Зокрема, на стадії розгляду та затвердження бюджетів різних рівнів бюджетні установи (як розпорядники бюджетних коштів) не наділені жодними повноваженнями. Підкреслено, що на стадії складання проекту бюджету повноваження бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів можна розподілити за декількома блоками. Вони пов'язані із: 1) складанням проектів кошторисів та поданням їх до відповідних органів; 2) складанням, затвердженням та поданням до Міністерства фінансів України (місцевих фінансових органів) бюджетних запитів, їх уточненням тощо; 3) розробленням планів своєї діяльності на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди (що включають заходи з реалізації інвестиційних проектів).

Наголошено, що структура фінансової звітності бюджетних установ у податкових та бюджетних відносинах відрізняється. Це пов'язано із різним правовим статусом таких суб'єктів. Так, статус суб'єктів державного сектору бюджетні установи набувають саме у бюджетних правовідносинах, виступаючи розпорядниками бюджетних коштів, а у податкових відносинах вони являють собою різновид неприбуткових організацій. Саме це зумовлює наявність різних підходів до фінансової звітності бюджетних установ.

Обґрунтовано, що способи захисту прав суб'єктів фінансових правовідносин за своєю суттю є правовідновлювальними, оскільки через їх використання бюджетна установа (так само, як і інші учасники правовідносин) відновлює свої права до їх первісного стану – того, що існував до вчинення певних правопорушень з боку інших, вищестоящих суб'єктів. Диференціація способів захисту прав бюджетних установ є умовною, оскільки вони мають бути рівнозначними і мають застосовуватись

з єдиною метою – захистом прав тих чи інших суб'єктів. При цьому судовий спосіб є найбільш поширеним і дієвим у питанні захисту прав бюджетних установ. Як розпорядники бюджетних коштів бюджетні установи звертаються до адміністративного суду з позовами про оскарження дій органів державного фінансового контролю та про скасування рішень про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. На підставі аналізу судової практики констатовано, що переважна більшість адміністративних позовів стосується порушення строків застосування заходів впливу та невідповідності застосовуваних заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

Встановлено, що адміністративний спосіб захисту прав бюджетних установ у податкових та бюджетних правовідносинах суттєво відрізняється за декількома критеріями: а) предметом оскарження (у податкових відносинах – це рішення, дії або бездіяльність посадових осіб контролюючих органів; у бюджетних – рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства); б) суб'єктами, до яких оскаржуються (у податкових відносинах – до контролюючого органу вищого рівня, у бюджетних – в органі, який виніс рішення про застосування заходу впливу про порушення бюджетного законодавства).

Констатовано, що невиконання обов'язку з податкового обліку за податком на прибуток підприємств тягне за собою не лише настання відповідальності за порушення податкового законодавства, а й зміну фінансово-правового статусу в податкових відносинах. У такому випадку бюджетні установи позбавляються статусу неприбуткової організації й стають платниками податку на прибуток підприємств на загальних підставах.

Доведено, що при застосуванні фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства правопорушником завжди буде бюджетна установа як розпорядник бюджетних коштів відповідного рівня чи одержувач бюджетних коштів, а уповноваженим на застосування заходів фінансової відповідальності кожного разу виступатиме різний владний

суб'єкт (залежно від того, який захід буде застосовуватись). Принциповою особливістю владного суб'єкта є наявність у нього різних правових статусів. Наприклад, орган Державної казначейської служби України як суб'єкт, який має право на застосування зупинення операцій з бюджетними коштами як заходу фінансової відповідальності, у фінансових правовідносинах виступатиме (1) як учасник бюджетного процесу, який наділений низкою контрольних повноважень та (2) як відповідна бюджетна установа. Правовий статус таких суб'єктів у фінансово-правовому регулюванні суттєво різниться, проте це не впливає на їх функціонування.

На підставі аналізу правових механізмів заходів фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства, які можуть застосовуватися до бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів різних рівнів, констатовано наявність у таких суб'єктів певних обов'язків навіть при притягненні до відповідальності. Йдеться про необхідність усунення вчиненого порушення бюджетного законодавства, інформування відповідних органів про таке усунення шляхом надання підтвердних документів, виконання вимоги і т.д.

На основі теоретичних і практичних висновків, зроблених у результаті дослідження, сформульовані й інші рекомендації з удосконалення чинного фінансового законодавства України.

Ключові слова: бюджетні установи, ознаки бюджетних установ, фінансово-правовий статус, структура фінансово-правового статусу бюджетних установ, права і обов'язки бюджетних установ, гарантії захисту прав, фінансово-правова відповідальність, бюджетний процес, кошторис бюджетних установ, розпорядники бюджетних коштів, платники податків, податкові агенти.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях

1. Косяченко К. Е. Фінансово-правова відповідальність бюджетних установ за порушення бюджетного законодавства. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія «Юриспруденція». 2017. № 28. С. 145-149.

2. Косяченко К. Е. Бюджетні установи як учасники бюджетного процесу: їх права та обов'язки. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Юридичні науки». 2017. № 5. С. 115-118.

3. Косяченко К. Е. Правосуб'єктність як передумова фінансово-правового статусу бюджетних установ. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 11. С. 99-104.

4. Косяченко К. Е. До питання про визначення фінансово-правового статусу бюджетних установ та його елементів. *Jurnaluljuridicnațional: teorie și practică*. 2017. № 6. С. 129-133.

5. Косяченко К.Е. Бюджетні установи: поняття та ознаки. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Юридичні науки». 2017. № 2. Т. 3. С. 89-94.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації

1. Косяченко К. Е. Проблеми визначення категорії «гарантії захисту прав бюджетних установ». *Вороновські читання (Фінансове право : сучасний стан та перспективи)* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 5 жовтня 2016 р.). / Редкол.: А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін. Київ : Асоціація фінансового права України, 2016. С. 109 – 113.

2. Косяченко К.Е. Неприбутковість як ознака бюджетних установ.

Проблеми правової реформи та розбудови громадянського суспільства в Україні: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 20–21 жовтня 2017 р.). Харків: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2017. С. 33-56.

3. Косяченко К.Е. Повноваження бюджетних установ на стадії складання проектів бюджетів. *Актуальні завдання та напрями розвитку юридичної науки у XXI столітті: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 20–21 жовтня 2017 р. Львів : Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2017. С. 77-81.*

4. Косяченко К.Е. Деякі дискусійні питання застосування заходів фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства *«Розвиток сучасного права в умовах глобальної нестабільності»: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 8–9 вересня 2017 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2017. С. 15-19.*

SUMMARY

Kosiachenko K. E. Financial and legal status of budget institutions in Ukraine. – Qualifying scientific work as the manuscript.

Thesis for the scientific degree of the Candidate in Law Sciences (Doctor of Philosophy), specialty 12.00.07 – Administrative Law and Procedure; Financial Law; Information Law (081 – Jurisprudence). – Yaroslav Mudryi National Law University.). – The Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs, Dnipro. – Kharkiv, 2018.

The thesis is devoted to financial and legal status of budget institutions. Budget institutions as subjects of financial law are analyzed, its' meaningful characterises are determined ana classified by different grounds in this context. It is proposed to distinguish between two groups of features of budget institutions: basic and special. The main ones include: created on behalf of the state as bodies

of state power, bodies of local self-government, organizations created by them; purpose of creation - realization of tasks and functions in different spheres (depending on the main activity of budgetary institutions) in order to meet public interests; non-profitability; financing from budget funds; provision of public services; budget financing; have the right to operational control of the property transferred by the owner; to special - the possibility of opening them off-budget accounts, placement of funds in accounts with banks. It is determined that budget institutions by its' nature are patchy and may be classified: a) dependent upon the owner (state or municipal); b) dependent upon functions, which they execute (scientific, educational, medical, cultural, social, sports and etc.). The first criterion is connected with the subject by which they are created, and the second – with the main activity of particular institutions. It was the basic criterion for distribution of budget institutions on certain types, because such subjects are differ greatly in main activity.

The structure of financial and legal status of budget institutions is considered, the approach in accordance which budget and tax status are determined in the structure of budget institutions is substantiated. It is caused by internal creation of the branch of financial law in which two sub-branches are determined – budget and tax law. The budget institutions are participants of budget and tax legal relations, they have current legal status, which is revealed in such legal relations.

It is noted that non-profitability as characteristic of budget institutions reveals in the context of its' legal and tax status. Budget institutions haven't right of the dispensation of earned income (profits) or its' parts between founders (participants), members of such institution, employees (besides payment of their work, assessment of unified social fee), members of administration and other relevant persons, and their incomes (profits) are budget incomes. This shows that budget institutions doesn't receive profits from its' activity and that's why it isn't taxpayers of income tax of enterprises in Ukraine.

The approach by which budget institutions in the tax legal relationship act as: 1) taxpayers having (a) general status - is characterized by the presence of a tax

liability in the broadest sense (tax payment, tax accounting and tax reporting); (b) special status - characterized by the absence of a duty to pay the relevant tax; in fact, budgetary institutions are not taxpayers, but have a duty to tax and reporting; 2) tax agents (in relation to persons for whom such institutions are employers) - implement a tax liability in the broadest sense: tax (charge), accounting and reporting.

It is underlined that comprehensive legal regulation of the last stage of «estimates process» – accountability of implementation of budget institutions is absent. The procedure of drafting and adoption of such reports isn't determined legally. There are accountability of implementation of the Ukrainian State budget and accountability of implementation of estimates are not differentiated in rules of budget law, but such kinds of accountability by its' content are not similar.

The rights and obligations of budgetary institutions at different stages of the budget process are considered. Based on the analysis of the norms of the current budget legislation, it has been proved that budget institutions have rights and obligations (powers) not at all stages of the budget process. In particular, at the stage of consideration and approval of budgets of different levels, budgetary institutions (as spending units) do not have any authority. It is emphasized that at the stage of drawing up the draft budget, the powers of budgetary institutions as budget administrators can be divided into several blocks. They relate to: 1) drafting estimates and submitting them to the relevant bodies; 2) drafting, approving and submitting budget requests to the Ministry of Finance of Ukraine (local financial bodies), clarifying them, etc.; 3) the development of plans of its activities on the planned and subsequent scheduled two budget periods (including measures for the implementation of investment projects).

It is underlined that structure of financial accountability of budget institutions in tax and budget relations are different. It is connected with different legal status of such subjects. Thus, budget institutions obtain the status of subjects of government sector only in budget legal relations as stewards of fiscal resources, and as variety of non-profit organisation in tax relations. This is what the reason

for different approaches to financial accountability of budget institutions.

It is substantiated that ways of protecting rights of subjects financial legal relations by its' content are restorative, because of using it budget institution (as others participants of legal relations) restores its' rights to the «first» appearance – to that state, which were before commission of some crimes by other superior subjects. The differentiation of ways of protecting rights of budget institutions is conditional, because it must be equal and has only one goal – the protection rights of subjects. Thus the judicial way is the most widespread and effective way for protection rights of budget institutions. The budget institutions as stewards of fiscal resources file a complaint with an administrative court to appeal actions of bodies of state financial control and to cancel decisions about using ways of impact because of breaking budget legislation. On the field of examination of judicial practice it is noted that the most part of administrative claims concern the breaking terms of using ways of impact and discrepancy of using such ways of impact because of breaking budget legislation.

It was established that the administrative way of protecting the rights of budgetary institutions in tax and budgetary relations significantly differs according to several criteria: a) subject of appeal (in tax relations - a decision, actions or omissions of officials of controlling bodies; in the budget - a decision on the application of measures of influence for violation budgetary legislation); b) subjects, which are challenged (in tax relations - to the supervisory body of the higher level, in the budget - in the body that made the decision on the application of the measure of influence on violation of budget legislation).

It is noted that non-execution the obligation of tax account for profit tax of enterprises leads to not only responsibility for breaking tax law, but also the changing the financial and legal status in tax relations. In this case budget institutions lose the status of non-profit organization and must pay profit tax of enterprises on general grounds.

It is proved that the budget institution as stewards of fiscal resources on an appropriate level or receiver of budget payments will be always offender because

of using financial responsibility for breaking budget legislation and representative for implementation of ways of financial responsibility will be different supervisory subject every time (depends on the kind of using measure). A key feature of supervisory subject is having different legal statutes. For example, the body of State Treasury Service of Ukraine as subject which has right of stopping operations with budget payments as measure of financial responsibility in financial relations is (1) participant in budget process which has a number of supervisory authorities and (2) budget institution. The legal status of such subjects in financial and law regulation varies essentially, but does not contradict each other.

Based on the analysis of legal mechanisms of financial liability measures for violation of budget laws that can be applied to budget institutions as managers of budgetary funds at different levels, it has been established that such entities have certain responsibilities, even in bringing to justice. It is a question of the need to eliminate the violation of the budget legislation, inform the relevant authorities about such removal by providing supporting documents, meeting the requirements, etc.

On the ground of theoretical and practical conclusions set out in the researching the others recommendations for improving current Ukrainian financial legislation is made.

Keywords: budget institutes, characteristics of budget institutes, financial and legal status, structure of the financial and legal status, rights and obligations of budget institutions, guarantees for protection rights, financial and legal responsibility, budget process, estimates of budget institutions, stewards of fiscal resources, tax payer, tax agents.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях

1. Косяченко К. Е. Фінансово-правова відповідальність бюджетних установ за порушення бюджетного законодавства. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія «Юриспруденція». 2017. № 28. С. 145-149.
2. Косяченко К. Е. Бюджетні установи як учасники бюджетного процесу: їх права та обов'язки. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Юридичні науки». 2017. № 5. С. 115-118.
3. Косяченко К. Е. Правосуб'єктність як передумова фінансово-правового статусу бюджетних установ. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 11. С. 99-104.
4. Косяченко К. Е. До питання про визначення фінансово-правового статусу бюджетних установ та його елементів. *Jurnalul juridic național: teorie și practică*. 2017. № 6. С. 129-133.
5. Косяченко К.Е. Бюджетні установи: поняття та ознаки. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Юридичні науки». 2017. № 2. Т. 3. С. 89-94.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації

5. Косяченко К. Е. Проблеми визначення категорії «гарантії захисту прав бюджетних установ». *Вороновські читання (Фінансове право : сучасний стан та перспективи)* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 5 жовтня 2016 р.). / Редкол.: А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін. Київ : Асоціація фінансового права України, 2016. С. 109 – 113.
6. Косяченко К.Е. Неприбутковість як ознака бюджетних установ. *Проблеми правової реформи та розбудови громадянського суспільства в Україні*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 20–21 жовтня 2017 р.). Харків: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2017. С. 33-56.
7. Косяченко К.Е. Повноваження бюджетних установ на стадії

складання проектів бюджетів. *Актуальні завдання та напрями розвитку юридичної науки у XXI столітті*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 20–21 жовтня 2017 р. Львів : Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2017. С. 77-81.

8. Косяченко К.Е. Деякі дискусійні питання застосування заходів фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства *«Розвиток сучасного права в умовах глобальної нестабільності»*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 8–9 вересня 2017 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2017. С. 15-19.

ЗМІСТ

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| ВСТУП..... | 1 |
| Розділ 1. Загальна характеристика бюджетних установ як учасників фінансових правовідносин..... | 10 |
| 1.1 Бюджетні установи в системі суб'єктів фінансового права | 10 |
| 1.2 Поняття та ознаки бюджетних установ..... | 29 |
| 1.3 Фінансово-правовий статус бюджетних установ: поняття та елементи..... | 60 |
| Висновки до розділу 1..... | 75 |
| Розділ 2. Класифікація елементів фінансово-правового статусу бюджетних установ..... | 80 |
| 2.1 Права та обов'язки бюджетних установ..... | 80 |
| 2.2 Гарантії захисту прав бюджетних установ..... | 117 |
| 2.3 Фінансово-правова відповідальність бюджетних установ..... | 147 |
| Висновки до розділу 2..... | 178 |
| Висновки..... | 182 |
| Список використаних джерел..... | 190 |
| Додатки..... | 207 |

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Проголошення України суверенною і незалежною, демократичною, соціальною, правовою державою¹ [45, ст. 1] покладає на неї важливий та непростий обов'язок зі створення умов для забезпечення реалізації прав людини і громадянина у різних сферах суспільного життя: в освіті, охороні здоров'я, у соціальному забезпеченні, культурі та ін. Бюджетні установи виступають спеціально створеними державою суб'єктами для провадження відповідної діяльності і втілення в життя публічних інтересів шляхом надання публічних послуг, безпосередньо пов'язаних з їх основною діяльністю.

Бюджетні установи є самостійними учасниками бюджетних та податкових правовідносин, у перебігу яких вони реалізують права та обов'язки (повноваження), визначені у фінансовому законодавстві. Якість, чіткість, узгодженість останнього є важливою умовою ефективного виконання таких повноважень у процесі їх діяльності. Наявність колізій та прогалин у чинному фінансовому законодавстві у поєднанні з відсутністю у вітчизняній науці фундаментальних теоретичних напрацювань стосовно фінансово-правового статусу бюджетних установ в Україні на сучасному етапі її розвитку породжує чимало проблем, пов'язаних із практичною реалізацією даними суб'єктами прав та обов'язків. Зазначене робить очевидною потребу поглибленого вивчення й спроби вирішення складних питань визначення фінансово-правового статусу бюджетних установ, його структури, особливостей правового регулювання прав та обов'язків, гарантій захисту прав та фінансово-правової відповідальності за порушення законодавства вказаних суб'єктів.

¹ [45] Ст. 1 Конституції України від 28 черв. 1990 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

Багатьом важливим аспектам бюджетного права завжди приділялась достатня увага науковців, які так чи інакше торкалися в тому числі і питань фінансово-правового статусу бюджетних установ. Серед них такі вчені-фінансисти, як: І. В. Біт-Шабо, Л. К. Воронова, О. О. Дмитрик, Л. М. Древаль, І. Ю. Карандаєв, М. В. Карасьова, Ю. О. Крохіна, М. П. Кучерявенко, С. В. Запольський, О. Б. Києнко, О. В. Макух, О. Г. Писарєва, Н. Ю. Пришва, М. О. Перепелиця, Д. П. Ротар, І. Л. Самсін, Ю. Л. Смирнікова, О. В. Солдатенко, К. О. Токарєва, Н. І. Хімічева, Л. М. Чуприна, Н. Я. Якимчук та ін. Проте комплексно, всебічно цю проблему ніхто не досліджував.

Теоретичним підґрунтям дисертаційної роботи стали наукові розробки вітчизняних і зарубіжних фахівців не лише з фінансового та бюджетного права, а й із загальної теорії держави та права, господарського права, конституційного, адміністративного права. На підставі аналізу теоретичних положень та узагальнення законодавства вироблено, обґрунтовано та викладено певні наукові висновки та пропозиції.

Фінансово-правовий статус суб'єктів у цілому нечасто стає самостійним предметом наукових досліджень; при цьому більшість з таких досліджень мають загальнотеоретичний або ж, навпаки, конкретно прикладний характер. Як приклад слід відзначити роботи таких вчених: Л. М. Чуприна «Правовий статус бюджетної установи як суб'єкта фінансових правовідносин» (Київ, 2010) - розглядається поняття бюджетних установ, їх роль у міжбюджетних відносинах, певною мірою розкривається значення кошторису бюджетних установ, надається загальна характеристика прав і обов'язків бюджетних установ як суб'єктів фінансових правовідносин; Д. П. Ротар «Бюджетні установи: правовий статус та режим фондів коштів» (Чернівці, 2013) - висвітлено зміст та місце інституту бюджетної установи в системі фінансового права, з'ясовано особливості фінансового контролю за діяльністю бюджетних установ.

Серед більш сучасних теоретичних напрацювань можна виділити роботи, присвячені дослідженню окремих питань, пов'язаних із використанням власних надходжень бюджетних установ: О. О. Дмитрик «Проблеми використання власних коштів бюджетних установ» (Харків, 2016); О. В. Макух «Динаміка фінансових правовідносин: методологічний аспект» (Запоріжжя, 2017); К. О. Токарева «Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз» (Харків, 2017). Проте, незважаючи на зазначені наукові розробки, слід відзначити, що наразі комплексного дослідження фінансово-правового статусу бюджетних установ в Україні з урахуванням сучасного правового регулювання не проведено. Це ще раз підкреслює актуальність обраної теми дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965).

Мета і завдання дослідження. Мета дисертації полягає у поглибленні наукових знань і комплексній розробці положень стосовно правового регулювання фінансово-правового статусу бюджетних установ, визначенні особливостей його реалізації та підготовці науково обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення чинного фінансового законодавства.

Відповідно до зазначеної мети поставлено такі завдання:

- з'ясувати ознаки бюджетних установ як суб'єктів фінансового права;
- визначити зміст категорії «бюджетна установа» та розкрити їх змістовні характеристики;
- окреслити особливості кошторисного фінансування бюджетних установ;
- розкрити значення правосуб'єктності як передумови виникнення фінансово-правового статусу бюджетних установ;

- визначити й охарактеризувати фінансово-правовий статус бюджетних установ та його структуру;
- проаналізувати й узагальнити особливості прав і обов'язків бюджетних установ у фінансових правовідносинах;
- розкрити зміст і значення гарантій захисту прав бюджетних установ;
- з'ясувати специфіку фінансово-правової відповідальності бюджетних установ;
- сформулювати обґрунтовані пропозиції і рекомендації, спрямовані на вдосконалення правового регулювання бюджетних та податкових правовідносин за участі бюджетних установ.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, що виникають у процесі реалізації фінансово-правового статусу бюджетних установ.

Предметом дослідження є фінансово-правовий статус бюджетних установ.

Методи дослідження. Методологічну основу становить сукупність загальних та спеціальних методів наукового пізнання, використання яких у взаємозв'язку дозволило досягти поставленої мети й забезпечити повноту дослідження та наукову достовірність і переконливість отриманих результатів.

Діалектичний метод допоміг розглянути предмет дослідження із урахуванням різних аспектів у їх єдності та протиріччі (п.п. 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 2.3). Структурний та функціональний аналізи сприяли поглибленому вивченню природи фінансово-правового статусу бюджетних установ та його складових, характеристиці ознак бюджетних установ (п.п. 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 2.3). За допомогою порівняльно-правового методу проаналізовано вітчизняне та зарубіжне фінансове законодавство, що дозволило узагальнити наукові підходи провідних фахівців щодо існуючих проблем нормативної дефініції бюджетних установ, виокремлення їх видів (п.п. 1.1, 1.2). Застосування історико-правового методу дало змогу з'ясувати еволюцію юридичної думки

про сутність та значення таких категорій, як «суб'єкт фінансового права», «суб'єкт фінансових правовідносин», «фінансово-правовий статус», «правосуб'єктність» «бюджетна установа», «фінансово-правова відповідальність» (п.п. 1.1, 1.2, 1.3, 2.3). Спеціально-юридичним методом здійснено аналіз сучасного стану законодавчих положень, завдяки чому розроблено пропозиції щодо подолання наявних теоретико-правових суперечностей, а також колізій у законодавчих актах (п.п. 1.2, 2.1, 2.2, 2.3).

Нормативну основу роботи становлять: Конституція України, Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України та інші чинні нормативно-правові акти, які регулюють фінансово-правові відносини за участі бюджетних установ.

Емпіричну базу дослідження становлять нормативно-правові акти Верховної Ради України, Міністерства фінансів України, Кабінету Міністрів України, Державної казначейської служби України, а також судові рішення у справах за участю бюджетних установ.

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертація є однією із перших в українській правовій науці комплексних праць, присвячених з'ясуванню фінансово-правового статусу бюджетних установ. У результаті дослідження сформульовано такі основні наукові положення і зроблено висновки, що мають наукову новизну та практичну значимість.

Основні наукові положення, які виносяться на захист:

– визначено фінансово-правовий статус бюджетних установ як сукупність прав і обов'язків, гарантій реалізації та захисту встановлених законодавством прав, а також відповідальності за порушення приписів фінансового законодавства. До елементів фінансово-правового статусу вказаних суб'єктів належать: 1) права і обов'язки (повноваження), встановлені чинним фінансовим законодавством України; 2) гарантії захисту встановлених законодавством прав; 3) відповідальність за порушення приписів фінансового законодавства;

– аргументовано підхід, за якого бюджетні установи у податкових правовідносинах виступають як: 1) платники податку, що мають (а) загальний статус – характеризується наявністю податкового обов’язку в широкому сенсі (сплата податку, податковий облік та податкова звітність); (б) спеціальний статус – характеризується відсутністю обов’язку зі сплати відповідного податку, фактично бюджетні установи не є платниками податку, однак мають обов’язок з податкового обліку та звітності; 2) податкові агенти (щодо осіб, для яких такі установи є роботодавцями) – реалізують податковий обов’язок у широкому розумінні: нарахування (сплата) податку, ведення обліку та звітності;

– встановлено, що адміністративний спосіб захисту прав бюджетних установ у податкових та бюджетних правовідносинах суттєво відрізняється за: а) предметом оскарження (у податкових відносинах – це рішення, дії або бездіяльність посадових осіб контролюючих органів; у бюджетних – рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства); б) суб’єктами, до яких оскаржуються (у податкових відносинах – до контролюючого органу вищого рівня, у бюджетних – в органі, який виніс рішення про застосування заходу впливу про порушення бюджетного законодавства);

– виокремлено дві групи гарантій (способів) захисту прав бюджетних установ: організаційні (чітке регулювання фінансово-правового статусу бюджетних установ) і юрисдикційні (адміністративне та судове оскарження);

– аргументовано підхід стосовно стадійності «кошторисного процесу» у бюджетних установах, які аналогічні стадіям бюджетного процесу, закріпленим у ч. 1 ст. 19 Бюджетного кодексу України. Йдеться про: складання, розгляд, затвердження і виконання, а також звітність про виконання кошторисів. Кожна з цих стадій різниться за: 1) суб’єктами, які беруть участь на цій стадії; 2) предметом регулювання.

– проведено класифікацію ознак бюджетних установ на дві групи – основні й спеціальні. До основних віднесено: створені від імені держави як органи державної влади, органи місцевого самоврядування, організації, створені ними; мета створення – реалізація завдань та функцій у різних сферах (залежно від основної діяльності бюджетних установ) для задоволення публічних інтересів; неприбутковість; фінансування за рахунок бюджетних коштів; надання публічних послуг; кошторисне фінансування; мають право оперативного управління на передане власником майно; до спеціальних – можливість відкриття ними позабюджетних рахунків, розміщення коштів на рахунках у банках;

– здійснено характеристику правового статусу владного суб'єкта відносин щодо притягнення до фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства, встановлено, що у бюджетних відносинах такий суб'єкт є (1) учасником бюджетного процесу, наділеним низкою контрольних повноважень, та водночас (2) відповідною бюджетною установою;

– обґрунтовано підхід, за якого за податком на додану вартість бюджетні установи можуть виступати у різних податково-правових статусах: а) загальному – як платники податків, що мають податковий обов'язок у широкому сенсі (у разі надання послуг, не пов'язаних з їх основною діяльністю); б) спеціальному – як платники податків, у яких немає обов'язку зі сплати податку, однак є обов'язок з податкової звітності та податкового обліку.

– положення стосовно відсутності у чинному законодавстві превентивних заходів впливу за порушення бюджетного законодавства бюджетними установами як розпорядниками бюджетних коштів, оскільки такі заходи мають попереджувати вчинення порушень, а не застосовуватися вже після їх вчинення та виявлення відповідними суб'єктами;

– обґрунтована теза щодо дуалістичної природи правосуб'єктності бюджетних установ – виступає ознакою бюджетних установ та передумовою виникнення їх фінансово-правового статусу.

Практичне значення одержаних результатів. Дослідження має як теоретичний, так і прикладний характер. Одержані висновки та пропозиції можуть бути використані:

– у науково-дослідній сфері – для подальшого опрацювання проблем правового регулювання фінансового статусу бюджетних установ в Україні, його елементів та специфіки реалізації (акт впровадження № 44 від 15 березня 2018 р.);

– у правотворенні – при розробці проектів законів про внесення змін до Бюджетного та Податкового кодексів України, інших актів фінансового законодавства (акт впровадження № 345-5/2-792 від 15 березня 2018 р.);

– у практичній діяльності – як матеріал для проведення науково-методичних семінарів із проблем застосування фінансового, зокрема, бюджетного та податкового законодавства з учасниками бюджетних правовідносин, посадовими особами, працівниками правоохоронних та судових органів (акт впровадження № 03-01-18/01 від 10 січня 2018 р.);

– у навчальному процесі – при підготовці навчальних та навчально-методичних матеріалів із дисциплін «Фінансове право», «Бюджетне право», «Податкове право», а також у їх викладанні у вищих навчальних закладах (акт впровадження № 08/01-18 від 12 січня 2018 р.).

Апробація результатів дослідження. Основні наукові положення й висновки дисертаційного дослідження та практичні рекомендації щодо вдосконалення чинного законодавства України викладено у доповідях на всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях: «Вороновські читання. Фінансове право : сучасний стан та перспективи (м. Київ, 2016 р.); «Проблеми правової реформи та розбудови громадянського суспільства в Україні» (м. Харків, 2017 р.); «Актуальні завдання та напрями розвитку юридичної науки у XXI столітті» (м. Львів, 2017 р.); «Розвиток сучасного права в умовах глобальної нестабільності» (м. Одеса, 2017 р.).

Структура та обсяг роботи. Робота складається із основної частини (вступу, двох розділів, які включають шість підрозділів, висновків, списку використаних джерел і додатку). Загальний обсяг дисертації становить 228 сторінок, з яких 189 сторінки основного тексту. Список використаних джерел складається зі 181-о найменування і займає 17 сторінок, додатки викладено на 7-и сторінках.

РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ЯК УЧАСНИКІВ ФІНАНСОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

1.1 Бюджетні установи в системі суб'єктів фінансового права

Серед суб'єктів, залучених до функціонування фінансової системи та здійснення публічної фінансової діяльності виокремлюють і бюджетні установи. З'ясування місця бюджетних установ у системі суб'єктів фінансового права на сучасному етапі дозволить по-новому поглянути на правове регулювання фінансових правовідносин з урахуванням різноманітних соціально-економічних перетворень. При дослідженні категорії «суб'єкт фінансового права» у наукових колах обстоюються різні позиції щодо її визначення. Це можна пояснити тим, що наразі не існує одностайності поглядів фахівців з теорії держави та права стосовно поняття «суб'єкт права». На переконання С. І. Архіпова, суб'єкт права – не лише носій прав та обов'язків, а й головний фактор всього правового життя, від якого залежить зміст права, його функціонування і розвиток [5, с. 14].¹ По-іншому підходять до визначення суб'єкта права такі науковці, як Н. І. Хімичева, Р. Й. Халфіна, С. Ф. Кечек'ян, М. О. Перепелиця та ін. Так, Р. Й. Халфіна зазначає: «суб'єкт права – це завжди особа, яка може брати участь у правовідносинах та бере участь у правовідносинах» [169, с. 114].² Схоже розмірковує й І. Л. Самсін, стверджуючи, що суб'єктом права, зокрема податкового, є не лише ті, хто безпосередньо бере участь у відповідних правовідносинах, реалізуючи права та/або обов'язки, а й ті суб'єкти, які можуть потенційно брати участь у тих чи інших правовідносинах, але не є їх учасниками [138, с. 107].³ Вказаний підхід до визначення поняття «суб'єкт права» вбачається логічним. Зазначеним поняттям охоплюються як ті суб'єкти, що вже безпосередньо беруть участь у конкретних

¹ [5] Архипов С. И. Субъект права в центре правовой системы. *Государство и право*. 2005. № 7. С. 14.

² [169] Халфина Р. О. *Общее учение о правоотношении*. Москва. Юрид. лит., 1974. С. 114.

³ [138] Самсін І. Л. *Податкове зобов'язання: правова природа, динаміка та наслідки невиконання*: монографія. Харків. Право, 2013. С. 107.

правовідносинах, так і ті, які мають потенційну можливість залучитися до участі у таких відносинах.

Слушну думку висловлює В. С. Нерсесянц, який звертає увагу на те, що найчастіше в теорії ігнорується важлива характеристика для суб'єкта права, а саме: «всі встановлені в об'єктивному праві (чинному законодавстві) права та обов'язки всіх суб'єктів права (фізичних та юридичних осіб) у всіх галузях та сферах права (у приватному та у публічному праві) мають абстрактно-загальний характер, виражають абстрактну можливість і можливість абстрактних суб'єктів набути чи реалізувати відповідні права та обов'язки» [82, с. 509 – 510].¹ Дійсно, для набуття відповідних прав і обов'язків та їх подальшої реалізації бюджетні установи (так само, як і інші суб'єкти фінансового права) мають трансформуватися у суб'єктів відповідних правовідносин. ««Суб'єкт права» – поняття більш широке, ніж «суб'єкт правовідносин». Водночас не можна просто протиставляти ці поняття, оскільки суб'єкт фінансового права, вступаючи в конкретні фінансові правовідносини, набуває нових якостей, стаючи суб'єктом фінансових правовідносин, але при цьому не втрачає якостей, якими він володів до вступу в них», - вказує І. Ю. Карандаєв [37, с. 26].² Підхід, запропонований науковцем, вбачається конструктивним. Дійсно, при вступі у певні правовідносини суб'єкт набуває нових характеристик, а отже й відповідного правового статусу.

На переконання Ю. О. Крохіної, під суб'єктами фінансового права слід розуміти осіб (фізичних та юридичних), державно-територіальні утворення та їх органи, яким притаманна така особлива якість, як правосуб'єктність. Саме правосуб'єктність дозволяє їм брати участь у фінансових правовідносинах [56, с. 108].³ Схожої думки дотримується й Д. В. Шепелева, яка констатує: саме правосуб'єктність є тією ознакою, яка дозволяє провести

¹ [82] Нерсесянц В. С. Общая теория государства и права: учебник. Москва, НОРМА-ИНФРА –М, 1999. С. 509 – 510.

² [37] Карандаев И. Ю. Финансово-правовое регулирование деятельности бюджетных учреждений в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. 12.00. 04. Москва, 2014. С. 26.

³ [56] Крохина Ю.А. Финансовое право России. Москва: Норма: ИНФРА-М, 2011. С. 108.

розмежування таких категорій, як «суб'єкт права» і «суб'єкт правовідносин» [172, с. 28].¹ Зазначимо, що питання, пов'язане із визначенням правосуб'єктності, розглядається науковцями у різних аспектах. Деякі правники наголошують на тому, що це елемент правового статусу суб'єкта [135, с. 130; 168, с. 117]², інші вважають правосуб'єктність фактором, який передує набуттю відповідного правового статусу [92, с. 8; 91, с. 49; 29, с. 54]³ або ж обов'язковою ознакою суб'єкта права, зокрема, фінансового [91, с. 37].⁴ Незважаючи на те, що у сучасній науці підвищується інтерес до дослідження галузевої правосуб'єктності (адміністративної, господарської, фінансової), остаточного висновку щодо її ролі та місця у характеристиці суб'єкта права не зроблено. З огляду на це, розглянемо правосуб'єктність та її різновиди у розрізі фінансово-правового статусу бюджетних установ більш детально.

На думку А. В. Міцкевича, правосуб'єктність має особливе, основоположне значення для правового регулювання поведінки громадян та організацій: вона служить передумовою конкретних взаємовідносин між ними, зумовлює зміст поведінки особи чи організації у різних життєвих ситуаціях [72, с. 13].⁵ Слід погодитись із М. П. Кучерявенком, який справедливо відзначає: «правосуб'єктність реалізує функції правового регулювання через конкретизацію кола суб'єктів, осіб, потенційно здатних бути носіями суб'єктивних юридичних прав та обов'язків» [57, с. 326].⁶ Саме

¹ [172] Шепелева Д. В. Казенное предприятие как субъект финансового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2016. С. 28.

² [135, 168] Ротар Д. П. Фінансова правосуб'єктність бюджетних установ. *Підприємництво, господарство і право*. 2012. № 12. С.130.; Фрич Р. І. Ознаки бюджетних установ як суб'єктів фінансового права. *Право та державне управління*. 2012. № 2 (7). С. 117.

³ Див.: [92; 91; 29] Писарева Е. Г. Правовое положение государственных учреждений в сфере финансов: монография / под ред. Н. И. Химичевой. Москва. Юрлитинформ, 2011. С. 8; Перепелица М. О. Поняття та види суб'єктів фінансового права: монографія. Харків: Право, 2012. С. 49; Древаль Л. Н. Субъекты российского финансового права: монография / под ред. Е. Ю. Грачевой. Москва: Юриспруденция, 2008. С. 54 та ін.

⁴ [91] Перепелица М. О. Поняття та види суб'єктів фінансового права: монографія. Харків: Право, 2012. С. 37.

⁵ [72] Мицкевич А. В. Субъекты советского права. Москва: Госюриздат, 1962. С. 13.

⁶ [57] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права в 6 т. Т. 2: Введение в теорию налогового права. Харьков: Легас, 2004. С. 326.

за допомогою правосуб'єктності чітко окреслюється коло суб'єктів відповідної галузі права.

У цьому контексті вважаємо виваженим пояснення М. О. Перепелиці щодо змісту фінансової правосуб'єктності, який, на її думку, полягає в тому, що суб'єкти володіють можливістю бути носіями юридичних обов'язків і прав у правовідносинах, що складаються у сфері мобілізації, розподілу та використання публічних грошових фондів, і можливістю їх виконувати з метою досягнення необхідних цілей» [91, с. 49].¹ Так, фінансову правосуб'єктність, дійсно, можна визначати саме як ознаку суб'єкта фінансового права та передумову набуття ними правового статусу.

Розмірковуючи над визначенням фінансової правосуб'єктності, О. Г. Писарева наголошує, що це здатність бути суб'єктом фінансового права взагалі, і уточнює, що її зміст полягає у можливості мати права та нести юридичні обов'язки, що відповідають природі установи, закріплені у фінансовому законодавстві, а також у локальних актах організації» [92, с. 26].² Зазначене твердження містить певні суперечності, зокрема, вбачається нелогічною думка вченої щодо закріплення фінансових прав і обов'язків бюджетної установи на локальному рівні. На наш погляд, фінансово-правовий статус бюджетної установи визначається виключно на законодавчому рівні, саме це є однією з принципових особливостей суб'єктів фінансового права. На локальному рівні, в установчих документах бюджетної установи, може деталізуватися основна діяльність бюджетних установ. У той же час фінансово-правовий статус не може змінюватися локальними нормативними актами, це, знов-таки, можливо лише на законодавчому рівні.

Цілком логічним є підхід, за якого правосуб'єктність набуває чіткого визначення при вступі відповідного суб'єкта у конкретні галузеві

¹ [91] Перепелиця М. О. Поняття та види суб'єктів фінансового права: монографія. Харків. Право, 2012. С. 49.

² [92] Писарева Е. Г. Правовое положение государственных учреждений в сфере финансов: монография / под ред. Н. И. Химичевой. Москва. Юрлитинформ, 2011. С. 26.

правовідносини. Зокрема, при вступі у фінансові правовідносини відбувається реалізація «першої сходинки в процесі конкретизації фінансово-правових норм, на якій визначається загальне юридичне становище суб'єктів фінансового права» [92, с. 10].¹

Досліджуючи питання правосуб'єктності, С. С. Алексєєв наголошував на існуванні декількох видів правосуб'єктності, зокрема: а) загальної – характеризує здатність особи в межах певної політичної та правової систем бути суб'єктом права; б) галузевої – здатність особи бути учасником правовідносин у межах відповідної галузі права; в) спеціальної – здатність особи виступати учасником лише певних відносин у межах відповідної галузі права [4, с. 383 – 386].² На наш погляд, запропонований підхід має право на існування в контексті виділення галузевої і спеціальної правосуб'єктності. Щодо загальної правосуб'єктності, то навряд чи її виокремлення є доцільним.

Справа в тому, що, вступаючи у відповідні правовідносини, суб'єкт набуває вже конкретної галузевої правосуб'єктності, яка передуює виникненню відповідного галузевого правового статусу. У рамках певної правової галузі суб'єкт наділяється «підгалузевою» або спеціальною (видовою) правосуб'єктністю. Наприклад, суб'єкти фінансового права мають фінансову правосуб'єктність (як загальну), а вже залежно від того, в які відносини вони вступають, ця правосуб'єктність змінюється – бюджетна, податкова, валютна й т. ін. Таким чином, вважаємо, що фінансова правосуб'єктність є загальною для суб'єктів фінансового права, являє собою їх характеристику – юридичну властивість мати права та обов'язки, а також інші елементи правового статусу, які виникають у суб'єкта, коли він вступає у фінансово-правові відносини.

¹ [92] Писарева Е. Г. Правовое положение государственных учреждений в сфере финансов: монография / под ред. Н. И. Химичевой. Москва. Юрлитинформ, 2011. С. 10.

² [4] Алексєєв С. С. Общая теория права: учебник. Москва: Велби; Проспект, 2008. С. 383 – 386.

Інший критерій для виділення правосуб'єктності установ як суб'єктів фінансового права обрала О. Г. Писарева. Вчена зазначає, що «спеціальна родова правосуб'єктність» бюджетних установ передбачає наявність у таких установ прав і обов'язків, які відповідають цілям її діяльності та прямо зафіксовані в установчих документах [92, с. 71].¹ Наведена позиція, на нашу думку, свідчить про те, що фінансово-правовий статус бюджетних установ може встановлюватися законами, а не про особливу правосуб'єктність.

Питання визначення правосуб'єктності та її різновидів детально досліджувалося й у науці цивільного права. Так, В. В. Надьон виділяє три види правосуб'єктності: загальну, спеціальну та універсальну. Перший різновид правосуб'єктності розглядається як здатність осіб бути учасниками цивільних правовідносин; другий – здатність певних осіб відповідно до закону бути учасниками цивільних відносин; третій – застосовується до всіх учасників цивільних правовідносин [75].² З наведеної класифікації не вбачається відмінностей між загальною та універсальною правосуб'єктністю, а спеціальна становить собою галузеву правосуб'єктність.

З'ясовуючи зміст податкової правосуб'єктності, О. Б. Києнко обстоює позицію, згідно з якою кожен з учасників податкових правовідносин не має універсальної правосуб'єктності, вона завжди є спеціальною [40, с. 34].³ Виходячи із внутрішньої побудови галузі фінансового права, констатуємо, що його структурні елементи (підгалузі, інститути і т.д.) мають власні особливості, що у свою чергу, обумовлює й специфіку видової правосуб'єктності учасників. Ураховуючи викладене, ще раз підкреслимо, що фінансова правосуб'єктність є загальною для суб'єктів фінансового права та правовідносин відповідно, а видова (бюджетна, валютна, податкова) – спеціальною. «Бюджетна установа як суб'єкт фінансового права, здійснюючи фінансову діяльність, може бути наділена різними внутрішньогалузевими

¹ [92] Писарева Е. Г. Правовое положение государственных учреждений в сфере финансов: монография / под ред. Н. И. Химичевой. Москва. Юрлитинформ, 2011. С. 71.

² [75] Надьон В. В. Загальна характеристика правосуб'єктності. URL: http://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/5744/1/Nadon_168-172.pdf

³ [40] Києнко О. Б. Правосуб'єктність платників податків. *Фінансове право*. 2013. № 3. С. 34.

видами фінансової правосуб'єктності» – пише Д. П. Ротар [135, с. 129].¹ Дійсно, це так, залежно від стадії фінансової діяльності виникатимуть різні правовідносини і відповідно, видова (спеціальна) правосуб'єктність.

На справедливе переконання К. К. Лебедева, найбільш значущою виступає саме галузева правосуб'єктність зважаючи на те, що її носії є: 1) суб'єктами права взагалі; 2) суб'єктами відповідної галузі права; 3) як такі, що володіють визнаною державою здатністю до певного виду діяльності [60, с. 21].² Погоджуючись із твердженням автора, зазначимо, що саме галузева правосуб'єктність дозволяє окреслити правове становище відповідного учасника правовідносин.

Правосуб'єктність, незалежно від виду, має власну структуру. У правовій науці існують два основні підходи до її внутрішньої побудови. Згідно з першим виокремлюють такі елементи, як правоздатність та дієздатність [155, с. 155; 33, с. 211 - 212].³ Прихильники другого підходу до вищезазначених елементів додають ще й деліктоздатність [9, с. 69].⁴ Доволі своєрідну позицію щодо виокремлення структурних елементів правосуб'єктності обстоюють О. В. Зайчук та Н. М. Оніщенко, які не розрізняють правосуб'єктність фізичних та юридичних осіб. Зокрема, до вищенаведеної триланкової структури правосуб'єктності (правоздатність, дієздатність та деліктоздатність) науковці додають ще й «осудність як умову притягнення до кримінальної відповідальності» [156, с. 444 – 446].⁵ З цього приводу позначимо таке. Дійсно, при притягненні фізичних осіб до кримінальної відповідальності стан осудності особи має важливе значення, бо суб'єктом злочину відповідно до ч. 1 ст. 18 Кримінального кодексу

¹ [135] Ротар Д. П. Фінансова правосуб'єктність бюджетних установ. *Підприємництво, господарство і право*. 2012. № 12. С. 129.

² [60] Лебедев К.К. Понятие о содержании хозяйственной правосубъектности. *Межвузовский сборник научных трудов*. Свердловск, 1985. С. 21.

³ Див.: [155; 33] Теория государства и права / под ред. А.С. Пиголкина. Москва: Городец, 2003. С. 155; Загальна теорія держави і права: підруч. для студ. юрид. вищ. навч. закл.; за ред. М. В. Цвіка та О. В. Петришина. Харків: Право, 2009. С. 211 – 212.

⁴ [9] Бит-Шабо И. В. Бюджетные учреждения как субъекты финансового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2004. С. 69.

⁵ [156] Теорія держави і права. Академічний курс: підручник / за ред. О. В. Зайчука та Н. М. Оніщенко. Київ: Юрінком Інтер, 2006. С. 444 – 445.

України, «є фізична осудна особа, яка вчинила злочин у віці, з якого відповідно до цього Кодексу може наставати кримінальна відповідальність». Проте юридичним особам така ознака не притаманна, тож у разі, якщо йдеться про колективні суб'єкти, вести мову про їх осудність не доцільно. Більше того, досліджуючи правосуб'єктність бюджетних установ, слід зауважити, що до кримінальної відповідальності так само, як і до адміністративної, цивільної та дисциплінарної, можуть бути притягнуті лише посадові особи, з вини яких допущено порушення фінансового законодавства.

М. В. Костів, розглядаючи структуру адміністративної правосуб'єктності, наголошує на доцільності виокремлення серед її елементів прав та обов'язків [49, с. 54 - 55].¹ Навряд чи таку позицію можна вважати конструктивною. На наш погляд, правосуб'єктність слід розуміти як передумову виникнення відповідного галузевого статусу суб'єктів, зокрема фінансово-правового. При цьому до елементів фінансово-правового статусу відносимо: права та обов'язки (повноваження) суб'єкта; гарантії захисту встановлених законом прав; відповідальність за порушення приписів фінансового законодавства [51, с. 131].² Отже, права і обов'язки – один зі структурних елементів фінансово-правового статусу суб'єктів. Як убачається, передумова правового статусу не може містити у своєму складі його елементи.

До речі, вперше в українському законодавстві поняття «правосуб'єктність» віднайшло нормативне закріплення. Йдеться про адміністративно-процесуальну правосуб'єктність, визначення та елементи якої закріплено у ст. 43 Кодексу адміністративного судочинства України. Так, елементами вказаної правосуб'єктності є: 1) адміністративна правоздатність – здатність мати процесуальні права та обов'язки в

¹ [49] Костів М. В. Адміністративна правосуб'єктність юридичних осіб та особливості її реалізації в адміністративно-деліктних відносинах: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2005. С. 54 – 55.

² [51] Косяченко К. Е. До питання про визначення фінансово-правового статусу бюджетних установ та його елементів. *Jurnalul juridic național: teorie și practică*. 2017. № 6. С. 131.

адміністративному судочинстві ; 2) адміністративна дієздатність – здатність особисто здійснювати свої адміністративні процесуальні права та обов'язки, у тому числі доручати ведення справи представникові [44].¹ Із наведеного вбачається, що такий вид правосуб'єктності визначає правовий стан суб'єктів (осіб, які беруть участь у розгляді справи в порядку адміністративного судочинства). Як пояснювалось вище за текстом, правосуб'єктність виступає передумовою набуття відповідного галузевого статусу, що й обумовлює необхідність чіткого визначення її як категорії права.

Розглянемо більш докладно вказані елементи правосуб'єктності. Так, Ю. О. Крохіна визначає фінансову правоздатність як здатність мати фінансові права та нести фінансові обов'язки, передбачені нормативно-правовими актами [55, с. 97].² Зазначимо, що категорія «фінансові права та обов'язки» є загальною і не відображає специфіки положення суб'єкта. У цьому контексті нам імпонує підхід до визначення фінансової правоздатності, наданий М. О. Перепелицею. Науковець стверджує, що фінансова правоздатність становить собою здатність суб'єкта володіти обов'язками і правами у сфері публічних фінансових правовідносин [91, с. 50].³ Акцент саме на публічних фінансових правовідносинах є вкрай важливим з огляду на те, що таким чином опосередковано: (а) зазначається відповідний суб'єктний склад, конкретизується «власник» грошових коштів; (б) визначається сфера діяльності суб'єкта – публічна фінансова діяльність; (в) наголошується на тому, що у подальшому, при реалізації прав та обов'язків, суб'єкт буде прагнути до реалізації публічних інтересів.

Характеризуючи правоздатність бюджетних установ, своєрідну думку висловлює О. О. Макарова. Вчена, посилаючись на норми Цивільного кодексу Російської Федерації, вказує, що цивільне законодавство встановлює принцип спеціальної правоздатності, оскільки юридична особа, яка є

¹ [44] Кодекс адміністративного судочинства України від 15 груд. 2017 р. № 2747-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/card/2747-15/paran10401>

² [55] Крохіна Ю. А. Финансовое право России: учебник. Москва, Норма, 2008. С. 97

³ [91] Перепелица М. О. Понятия та види суб'єктів фінансового права: монографія. Харків: Право, 2012. С. 50.

некомерційною організацією, може мати цивільні права, що відповідають цілям її діяльності, закріпленим в установчих документах, та нести пов'язані із такою діяльністю юридичні обов'язки [64, с. 20].¹ З цього приводу зробимо декілька зауважень. По-перше, навряд чи аргументованим є підхід стосовно регулювання фінансово-правового статусу бюджетних установ та передумов його виникнення нормами цивільного права, оскільки йдеться про регулювання різних за своєю суттю та суб'єктним складом правовідносин. До того ж відповідно до ст. 2 Цивільного кодексу Російської Федерації за загальним правилом цивільне законодавство не застосовується до податкових та інших фінансових відносин. Аналогічна норма міститься й у Цивільному кодексі України (ч. 2 ст. 1): до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом.

По-друге, говорячи про правоздатність бюджетних установ, важливо підкреслити, що йдеться про здатність мати права та обов'язки, визначені не лише їх установчими документами. Так, бюджетні установи виступають розпорядниками бюджетних коштів, платниками податків тощо, а їх правовий статус закріплений у положеннях Бюджетного кодексу України, Податкового кодексу України, наказами Міністерства фінансів України та ін. Установчими документами бюджетних установ регламентується їх основна діяльність, права та обов'язки, які виникають у процесі ведення такої діяльності. Однак про встановлення установчим документом (статутом) бюджетної установи прав та обов'язків як складника фінансово-правового статусу в такому разі не йдеться.

Важливим елементом правосуб'єктності є дієздатність. О. О. Красавчиков яскраво проілюстрував відмінність між правоздатністю і дієздатністю із урахуванням їх тісного взаємозв'язку. Вчений відзначає: «Якщо одна з них окреслює коло того, що може мати, то інша – перш за все,

¹ [64] Макарова О. Автономные и бюджетные учреждения: в чем различия? *Хозяйство и право*. 2010. № 12. С. 20.

що може створити для себе своїми діями суб'єкт права» [148, с. 114]¹. Щодо виділення дієздатності як складової правосуб'єктності у фінансово-правовій науці єдиного підходу й досі не сформовано, кожен з фахівців акцентує увагу на різних аспектах. Проте усталеним є розуміння її як здатності реалізовувати права та обов'язки, якими наділений суб'єкт. Так, на переконання М. О. Перепелиці, це здатність здійснювати юридичні дії у сфері публічних фінансових правовідносин [91, с. 56].² Дещо інакше підходить до характеристики дієздатності М. В. Костів. Зокрема, вчений вказує на доцільність розгляду дієздатності як «особливої якості правосуб'єктності, яка служить умовою реалізації прав і обов'язків» [50, с. 72].³ Погодимось із правником в частині того, що дієздатність – певна умова реалізації прав та обов'язків, проте зауважимо, що вона не може вважатися ознакою правосуб'єктності, оскільки виступає складовою останньої, її внутрішнім елементом.

І. О. Пліс пропонує розглядати дієздатність суб'єкта права в іншій площині – не просто як складову правосуб'єктності, а як властивість, що зумовлює можливість участі у правовідносинах. «...Реалізуючи дієздатність, суб'єкт права виділяється поміж інших суб'єктів права і переходить в новий якісний стан – суб'єкта конкретних правовідносин», – зазначає науковець [93, с. 82].⁴ Таким чином, саме дієздатність виступає не тільки ключовою ознакою, а й підставою для відмежування суб'єкта права від учасника правовідносин. Вважаємо запропонований підхід доволі аргументованим стосовно фізичних осіб як суб'єктів фінансового права.

Конструктивною й аргументованою є, на наш погляд, думка М. В. Карасьової стосовно того, що у установ як суб'єктів фінансового права,

¹ [148] Советское гражданское право: Учебник. В 2 т. / под ред. О.А. Красавчикова. Москва: Высшая школа, 1968. Т. 1. С. 114.

² [91] Перепелица М. О. Поняття та види суб'єктів фінансового права: монографія. Харків: Право, 2012. С. 56.

³ [50] Костів М. В. Поняття та елементи адміністративної правосуб'єктності юридичних осіб. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2004. Вип. 236. Правознавство. С. 72.

⁴ [93] Пліс І. О. Податкова правосуб'єктність фізичних осіб: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2013. С. 82

так само як і у органів державної влади та підприємств, правосуб'єктність становить собою правоздатність і дієздатність одночасно. При цьому межі такої праводієздатності (правосуб'єктності) визначені їх фінансовими правами та обов'язками (повноваженнями) [38, с. 87 – 88].¹ Дійсно, розмежувати правоздатність та дієздатність установ, підприємств та організацій на практиці неможливо. Подібної точки зору притримується й І. В. Біт-Шабо, яка стверджує, що правосуб'єктність як об'єднане поняття відображає ті ситуації, за яких правоздатність та дієздатність неподільні в часі, органічно зливаються у єдине ціле – бюджетні установи мають неподільну право- та дієздатність [9, с. 83].²

Стосовно деліктоздатності як здатності суб'єктів нести юридичну відповідальність за вчинення правопорушень нам імпонує підхід, за якого вона належить до дієздатності. Це пов'язано із тим, що перш ніж мати «можливість» нести відповідальність за неправомірні дії чи бездіяльність, слід мати можливість виконувати обов'язки, визначені законодавством. Так, бюджетні установи як учасники фінансових правовідносин наділені фінансовою дієздатністю, у складі якої міститься й фінансова деліктоздатність – встановлена нормами фінансового права «можливість» нести фінансову відповідальність.

На підставі проведеного аналізу робимо такі висновки: (а) фінансова правосуб'єктність бюджетних установ – це здатність бюджетних установ бути суб'єктом фінансового права та фінансових правовідносин, зміст якої полягає у здатності мати права та обов'язки, закріплені у нормах фінансового законодавства, реалізовувати їх та нести фінансову відповідальність у разі їх неналежного виконання (або невиконання); (б) у складі фінансової правосуб'єктності виокремлюють : 1) фінансову правоздатність (здатність мати права і обов'язки, закріплені нормами фінансового законодавства) та 2)

¹ [38] Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть: учебник. Москва: Юристъ, 2000. С. 87 – 88.

² [9] Бит-Шабо И. В. Бюджетные учреждения как субъекты финансового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2005. С. 83.

фінансову дієздатність (здатність реалізовувати права і обов'язки, закріплені нормами фінансового законодавства, та нести фінансову відповідальність у разі їх неналежного виконання (або невиконання); (в) існує два різновиди правосуб'єктності бюджетних установ: 1) загальна (галузева) – фінансова правосуб'єктність ; 2) спеціальна (видова) – бюджетна, податкова, валютна й т. д. (залежно від того, у яких відносинах беруть участь бюджетні установи.

На думку Р. М. Фрича, при характеристиці правосуб'єктності бюджетних установ як суб'єктів фінансового права доцільно акцентувати увагу ще й на тому, що вони є колективними суб'єктами фінансового права [168, с. 118].¹ При цьому науковець уточнює, що вони є колективними суб'єктами щодо: права складання проектів кошторисів і їх виконання, а також різної правомочності у сфері фінансової діяльності держави, що становлять їх компетенцію. Дійсно, бюджетні установи є колективними суб'єктами. Однак підхід, запропонований вченим, на наш погляд, є дискусійним. По-перше, Р. М. Фрич не пояснює, чому виокремлює дві групи «правомочностей», за яких вони є колективними суб'єктами фінансового права, – компетенція у сфері фінансової діяльності держави та складання і виконання кошторисів. Як убачається, наведені групи не мають спільного знаменника. По-друге, якщо ми говоримо про тип або вид суб'єктів фінансового права, то бюджетні установи в будь-якому разі є колективним суб'єктом права, незалежно від того, які права чи «правомочності» вони мають у відповідних правовідносинах. Зазначене дає нам підстави вважати міркування науковця необґрунтованими.

І. Ю. Карандаєв, підтримуючи позицію Н.І. Хімічевої, М. В. Карасьової та С. В. Запольського, зазначає, що суб'єктів фінансового права слід поділити на три групи: 1) публічно-правові утворення; 2) колективні суб'єкти; 3) індивідуальні суб'єкти. Вчений наголошує, що коло суб'єктів, які належать до колективних суб'єктів фінансового права, є доволі широким

¹ [168] Фрич Р. І. Ознаки бюджетних установ як суб'єктів фінансового права. *Право та державне управління*. 2012. № 2 (7). С. 118.

та неоднорідним. Більше того, незважаючи на те, що зазначені суб'єкти входять до однієї класифікаційної групи, вони мають різний обсяг правосуб'єктності [37, с. 41].¹ У цілому запропонований підхід вбачається конструктивним. Разом із тим, говорячи про бюджетні установи як колективні суб'єкти, зауважимо, що обсяг їх фінансово-правової правосуб'єктності є однаковим, незалежно від їх виду.

Відносить до колективних суб'єктів фінансового права бюджетні установи й О. О. Дмитрик. Такий висновок можна зробити, виходячи із твердження вченої про те, що до колективних суб'єктів фінансового права належать органи державної влади і управління, органи місцевого самоврядування, підприємства і установи різних форм власності, установи та громадські організації [26, с. 39].² Такий підхід вважаємо цілком логічним та аргументованим. У той же час на підставі аналізу вищезазначених міркувань, а також позицій, обстоюваних Р. М. Фрич, І. Ю. Карандаєвим та іншими науковцями, вбачається конструктивним говорити про те, що належність бюджетних установ до групи колективних суб'єктів фінансового права слід розглядати не як змістову ознаку, а як класифікаційний критерій таких суб'єктів. Безумовно, кожна з груп суб'єктів фінансового права має власні особливості, проте в цій ситуації доцільно зосередити увагу на інших характеристиках.

Разом із правосуб'єктністю до ознак бюджетних установ як суб'єктів фінансового права відносять й інші. Так, на думку М. О. Перепелиці, до таких характеристик слід відносити: а) індивідуалізацію; б) правовий інтерес [91, с. 43, 47].³ Індивідуалізація є обов'язковою ознакою суб'єктів фінансового права, і вона надає можливість виступати у фінансових правовідносинах як відома, юридично розпізнавана і самостійна особа. При

¹ [37] Карандаєв І. Ю. Фінансово-правове регулювання діяльності бюджетних установ в Російській Федерації: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2014. С. 41.

² [26] Дмитрик О. А. Содержание и классификация финансовых правоотношений: монография /под ред. Н. П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2004. С. 39.

³ [91] Перепелица М. О. Поняття та види суб'єктів фінансового права: монографія. Харків: Право, 2012. С. 43, 47.

цьому вчена виокремлює два напрями індивідуалізації: 1) суб'єкт фінансового права за власним розсудом використовує відповідне ім'я (назву) та інші реквізити; 2) ідентифікація суб'єкта ззовні, коли її реєструють відповідні державні структури, але це не виключає необхідності здійснення активних дій з боку самої особи, яку реєструють [91, с. 44].¹ Дійсно, можна виокремити два види індивідуалізації суб'єктів фінансового права – «самоідентифікацію» відповідного суб'єкта та їх «зовнішню» ідентифікацію.

У контексті бюджетних установ як суб'єктів фінансового права позначені різновиди також мають місце. Водночас слід наголосити на превалюванні зовнішньої ідентифікації, це пов'язано із сутністю та призначенням бюджетних установ. Згідно зі ст. 2 Бюджетного кодексу України² [15] до них належать органи державної влади, органи місцевого самоврядування та організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету та є неприбутковими. Специфіка самоідентифікації бюджетних установ відбувається не за їх власним розсудом, а за велінням держави. Саме держава ідентифікує бюджетні установи й надає вказаним суб'єктам відповідні реквізити.

Стосовно зовнішньої ідентифікації бюджетних установ слід сказати таке. З огляду на те, що вони є не лише суб'єктами фінансового права, а й беруть участь у фінансово-правових відносинах, зовнішня ідентифікація бюджетних установ дещо відрізняється. Так, бюджетні установи як розпорядники бюджетних коштів різних рівнів мають заповнити Реєстраційну картку та відповідні установчі документи й подати їх до органів Державної казначейської служби України для внесення змін до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів

¹ [91] Перепелиця М. О. Поняття та види суб'єктів фінансового права: монографія. Харків: Право, 2012. С. 44.

² [15] Бюджетний кодекс України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI . URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

[123, п. 2.1].¹ У зазначеному реєстрі міститься перелік всіх розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також відомості про них. Бюджетні установи як платники податків також повинні подавати певні дані для реєстрації. Наприклад, у контексті податку на прибуток підприємств вони мають подати документи для внесення до Реєстру неприбуткових установ та організацій і отримати відповідну ознаку неприбутковості для набуття відповідного податково-правового статусу.

На думку О. В. Солдатенко, ще одним способом індивідуалізації бюджетних установ у бюджетних правовідносинах є кошторис, який вони складають, затверджують і виконують у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України [149, с. 474].² Дійсно, кошторис бюджетних установ має важливе значення, оскільки є основним плановим фінансовим документом, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень (п. 30 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України). Певним чином кошторис бюджетних установ також можна відносити до змістових ознак вказаних суб'єктів, проте в цій ситуації акцентується увага на іншому. Зокрема, йдеться не про ідентифікацію бюджетних установ іншими суб'єктами, а про встановлення відповідних повноважень бюджетним установам на отримання надходжень, здійснення платежів і тощо. На розгляді такої ознаки бюджетних установ, як фінансування на основі кошторисів, ми зупинимося більш детально далі за текстом дисертації.

Правовий інтерес як ознака суб'єктів фінансового права проявляється у тому, що всі суб'єкти фінансового права є носіями інтересу у сфері публічних фінансових правовідносин. На справедливе переконання

¹ [123] П. 2.1 Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів: наказ Міністерства фінансів України від 22 груд. 2011 р. № 1691. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE20346.html

² [149] Солдатенко О. В. До питання кошторисно-бюджетного фінансування. *Актуальні проблеми держави і права*. 2010. Вип. 53. С. 474.

М. О. Перепелиці, інтерес виступає обов'язковою ознакою як фізичних осіб як суб'єктів фінансового права, так і юридичних [3, с. 192, 193].¹ Разом із тим об'єктивно зумовлений розвитком суспільних відносин інтерес є рушійною силою діяльності позначених суб'єктів і водночас здійснення самого інтересу тільки і можливе завдяки реалізації такими суб'єктами конкретних дій у фінансових правовідносинах [91, с. 44].² З огляду даного контексту наведемо авторитетну думку Р. Ієринга, який стверджував, що суб'єкт права виступає носієм інтересу і саме інтерес складає мету та передумову права. Крім того, правник наголошував, що «завданням права є забезпечення та захист інтересів, щоб надати суб'єкту можливість досягти певної користі» [35, с. 46, 47].³ Дійсно, у кожного суб'єкта права, який вступає у відповідні правовідносини, є певний «власний» інтерес, який він прагне реалізувати у перебігу таких відносин. Якщо розглядати правовий інтерес в контексті бюджетних установ як суб'єктів фінансового права, то слід наголосити на певній специфіці такого інтересу. Йдеться про те, що на відміну від інших суб'єктів фінансових правовідносин, бюджетні установи переважно мають саме публічний інтерес, реалізація якого має досягатися в процесі їх діяльності. Як вказує російський вчений М. М. Косаренко публічні інтереси – це такі, що охороняються правом, суспільні і державні інтереси. Їх носіями є суспільство і держава в цілому, суб'єкти федерації, муніципальні утворення, а виразниками або особами, які їх охороняють, – компетентні державні та інші органи⁴ [48, с. 26]. По-іншому визначає публічний інтерес Є. В. Лакушева. На її думку, публічні інтереси слід визначати як такі, що закріплені в нормах права і забезпечені примусовою силою держави державні та суспільні інтереси, що є необхідними для нормального існування,

¹ [3] Актуальні питання науки фінансового права: монографія /за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2010. С. 192, 193.

² [91] Перепелиця М. О. Поняття та види суб'єктів фінансового права: монографія. Харків: Право, 2012. С. 44.

³ Див.: [35] Ієринг Р. Интерес и право. Ярославль: Тип. Губернской земской управы, 1880. С. 46, 47.

⁴ [48] Косаренко Н. Н. Правовое обеспечение публичных интересов в сфере страхования: монография. Москва : Волтерс Клувер, 2010. С. 26.

збереження цілісності та розвитку суспільства і держави¹ [59, с.57, 58]. Наведена точка зору вбачається логічною, публічний інтерес становить собою певне поєднання державних інтересів і суспільних, які обов'язково забезпечуються державним примусом, проте застосування заходів державного примусу у фінансово-правовій сфері відбувається лише у разі вчинення порушень приписів фінансового законодавства.

У контексті розгляду публічного інтересу для бюджетних установ нам імпонує підхід, запропонований К. О. Токаревою, яка небезпідставно вважає, що публічний інтерес слід розуміти як державний інтерес та інтерес територіальних громад (суспільний). При цьому, як підкреслює дослідження, особливістю є те, що такий (публічний) інтерес задовольняється за рахунок бюджетних коштів [159, с. 32].² Аргументованість позначеного підходу виявляється й у тому, що бюджетні установи повністю фінансуються з бюджету відповідного рівня, і навіть коли вони виступають зобов'язаною стороною у податкових правовідносинах (наприклад, при сплаті податку на додану вартість на загальних підставах за надання послуг, не пов'язаних з їх основною діяльністю) або ж при отриманні власних надходжень (які також є коштами відповідного бюджету), все одно вони мають на меті реалізацію публічного інтересу. Отже, з цього можна зробити висновок, що бюджетні установи створюються як для досягнення певних цілей і реалізації відповідних «власних» інтересів, так і задоволення суспільних інтересів – залежно від їх основної діяльності. Така реалізація відбувається у різноманітних сферах, зокрема в освіті, охороні здоров'я, національній обороні, соціальному захисті та соціальному забезпеченні і т. ін.

В. А. Стукаленко пропонує виділяти як ознаку суб'єктів фінансового права відособленість, саме вона, на думку науковця, дає можливість відмежувати одного суб'єкта від інших. «Наявність відособленості

¹ [59] Лакушева Є. В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2014. С. 57, 58.

² [159] Токарева К. О. Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2015. С. 32.

обумовлено існуванням правовідносин. Адже для того, щоб правова реальність мала можливість взагалі існувати, суб'єкти, які в ній взаємодіють, повинні володіти даною ознакою, тому що вони не зможуть брати участь у правовідносинах, не будучи при цьому цілісними та відокремленими одне від одного. Це захищає права та інтереси самих же учасників, а отже, забезпечує відповідну стабільність функціонування правовідносин, правової дійсності взагалі» - пише В. А. Стукаленко [154, с. 982].¹ Із цим важко погодитися, оскільки, на наш погляд, відособленість суб'єктів фінансового права відбувається за допомогою їх індивідуалізації (відповідної ідентифікації), про що вже йшлося більш докладно вище за текстом. Зауважимо, що навряд чи логічним є твердження автора стосовно того, що відособленість суб'єктів захищає їх права та інтереси й забезпечує стабільність функціонування відносин. Як вбачається, стабільність функціонування відповідних правовідносин забезпечується їх сталим правовим регулюванням, зокрема, чіткістю правових норм, відсутністю прогалин і колізій у законодавстві й надмірного реформування таких правовідносин. Це питання є важливим для будь-яких правовідносин, проте особливої актуальності воно набуває для фінансових відносин, оскільки саме вони спрямовані на забезпечення реалізації публічних інтересів та фінансування різних сфер суспільного життя.

Таким чином, бюджетні установи є колективним суб'єктом фінансового права і характеризуються такими ознаками: 1) правосуб'єктністю – здатністю бюджетних установ бути суб'єктом фінансового права та фінансових правовідносин, зміст якої полягає у здатності мати права та обов'язки, закріплені у нормах фінансового законодавства, реалізовувати їх та нести фінансову відповідальність у разі їх неналежного виконання (або невиконання). Підкреслимо, що правосуб'єктність бюджетних установ виступає не лише їх ознакою як

¹ [154] Стукаленко В. А. До питання про поняття та ознаки суб'єктів фінансового права. *Форум права*. 2013. № 1. С. 982.

суб'єктів фінансового права, а й передумовою виникнення їх фінансово-правового статусу; 2) індивідуалізацією – передбачає «самоідентифікацію» та зовнішню ідентифікацію бюджетних установ через ведення обліку, реєстрацію таких суб'єктів з боку держави та надання їм відповідних реквізитів; 3) наявністю публічного правового інтересу та його реалізації за рахунок бюджетних коштів; 4) виключно законодавчим визначенням прав і обов'язків бюджетних установ в контексті фінансово-правового регулювання.

1.2 Поняття та ознаки бюджетних установ

Бюджетні установи, за визначенням законодавця, це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими [15, п. 12 ст. 2]¹. Актуальність вивчення питання стосовно визначення категорії «бюджетні установи» на сучасному етапі розвитку української держави є беззаперечною з огляду на те, що вони беруть участь в управлінні грошовими коштами, зокрема, публічними фінансами. Чітке визначення поняття «бюджетні установи» та виокремлення їх сутнісних ознак необхідне для забезпечення ефективного правового регулювання і, як наслідок, функціонування цілісного механізму мобілізації, розподілу та використання бюджетних коштів.

Як справедливо вказує Л. М. Чуприна, термін «бюджетна установа» об'єднує велику кількість різноманітних груп організацій, кожна з яких має свої особливості, що зумовлює широту кола нормативно-правового

¹ [15] Бюджетний кодекс України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

регулювання [171, с. 50].¹ Дійсно, наразі до бюджетних установ належать: органи державної влади; органи місцевого самоврядування; організації, створені ними. Наведені суб'єкти різняться за своїм правовим статусом, порядком утворення, напрямками діяльності й т. д. Підкреслимо, що у чинному законодавстві немає розмежування категорій «установа», «орган» та «організація». Проте як бюджетні установи вказані суб'єкти мають спільні ознаки, зокрема: 1) фінансуються за рахунок коштів бюджету відповідного рівня; 2) є неприбутковими. Показово, що, незважаючи на те, що бюджетні установи утримуються за рахунок коштів державного або місцевого бюджету, вони мають і інші, так би мовити, дохідні джерела. Йдеться про власні надходження бюджетних установ, які вони отримують за надання послуг на платній та / або безоплатній основі.

Неприбутковість як ознака бюджетних установ розкривається в контексті специфіки податково-правового статусу бюджетних установ. Виходячи з положень ст. 133 Податкового кодексу України, вони не є платниками податку на прибуток підприємств в Україні [62].² Крім того, бюджетні установи не сплачують податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, а також податок на землю [94, ст. 266, 269]³. Це пов'язано з тим, що бюджетні установи створюються для реалізації завдань та функцій у різних сферах (залежно від основної діяльності бюджетних установ), надання відповідних послуг без мети одержання прибутку, а держава має створити належні умови для функціонування зазначених суб'єктів.

По-іншому до визначення бюджетних установ підходять у Російській Федерації. Так, у ст. 9.2 Закону Російської Федерації «Про некомерційні

¹ [171] Чуприна Л. М. Правовий статус бюджетної установи як суб'єкта фінансових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2010. С. 50.

² Див. докладніше [62]: Лист Державної фіскальної служби України від 29 груд. 2016 р. № 22765/5/99-99-15-02-02-16. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/70851.html>

³[94] Ст. ст. 266, 269 Податкового кодексу України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>

організації» [180]¹ бюджетні установи розглядаються як некомерційна організація, створена Російською Федерацією, суб'єктом Російської Федерації чи муніципальним утворенням для виконання робіт, надання послуг з метою забезпечення реалізації передбачених законодавством повноважень державних органів та органів місцевого самоврядування у сферах науки, освіти, охорони здоров'я, культури, соціального захисту, зайнятості населення, фізичної культури і спорту, а також в інших сферах. За такого підходу ознаками бюджетних установ є такі: а) створюються державою, суб'єктом Російської Федерації чи муніципальним утворенням, тобто на рівні держави та місцевого самоврядування; б) некомерційний характер діяльності; в) мають цільове призначення – виконання робіт, надання послуг з метою забезпечення реалізації передбачених законодавством повноважень державних органів та органів місцевого самоврядування; г) мають галузеву спрямованість – у сфері науки, освіти, охорони здоров'я й т.д. На нашу думку, в цілому такий підхід до характеристики бюджетних установ є виваженим, зокрема, беззаперечною є така ознака, як створення бюджетних установ від імені держави. Як убачається, бюджетні установи діють від імені держави та реалізують відповідні публічні інтереси.

Зауважимо, що на відміну від законодавства Російської Федерації, категорія «некомерційна організація» майже не використовується в українському законодавстві. Проте аналіз положень Господарського кодексу України дає підстави зробити висновок, що некомерційна організація – це організація, яка здійснює діяльність, спрямовану на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку. Виходячи із змістового значення категорій «некомерційна організація» і «неприбуткова організація», їх можна вважати синонімами.

¹ [180] О некоммерческих организациях: Закон Российской Федерации от 12 янв. 1996 г. № 83 – ФЗ. URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8824/

У законодавстві Республіки Білорусь використовується категорія «бюджетна організація», яка означає організацію, створену Президентом Республіки Білорусь, державними органами, в тому числі місцевими виконавчими та розпорядчими органами, або іншою, уповноваженою на те Президентом Республіки Білорусь державною організацією, для здійснення управлінських, соціально-культурних, науково-технічних чи інших функцій некомерційного характеру, що фінансуються із відповідного бюджету на основі бюджетного кошторису і бухгалтерський облік якої ведеться відповідно до плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого для бюджетних організацій, чи облік активів та зобов'язань якої ведеться відповідно до законодавства для державних органів, що мають військові формування, військові частини і організації, а також підпорядкованих цим органам військових частин і організацій (п. 1. 4 ч. 1 ст. 2) [84]¹. З наведеного визначення можна виокремити низку ознак бюджетних організацій, зокрема:

- 1) становлять собою організації, що створюються (а) Президентом Республіки Білорусь; (б) державними органами (у тому числі й місцевими виконавчими та розпорядчими органами (відповідними органами місцевого самоврядування [84]²); (в) є державними організаціями, уповноваженими Президентом Республіки Білорусь на створення бюджетної організації;
- 2) створюються для реалізації управлінських, соціально-культурних, науково-технічних чи інших функцій некомерційного характеру;
- 3) фінансуються із відповідного бюджету на основі бюджетного кошторису;
- 4) бухгалтерський облік ведеться відповідно до плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого для бюджетних організацій;

¹ [84] О местном самоуправлении в Республике Беларусь: Закон Республики Беларусь от 4 янв. 2010 г. № 108 – 3. URL: http://kodeksy-by.com/zakon_rb_o_mestnom_upravlenii_i_samoupravlenii_v_respublike_bielarus/38.htm

² [84] О местном самоуправлении в Республике Беларусь: Закон Республики Беларусь от 4 янв. 2010 г. № 108 – 3. URL: http://kodeksy-by.com/zakon_rb_o_mestnom_upravlenii_i_samoupravlenii_v_respublike_bielarus/38.htm

5) можуть мати у своєму підпорядкуванні військові формування, військові частини і організації.

Не всі з наведених характеристик, на нашу думку, є конструктивними. Так, виникає питання стосовно того, що становить собою «державна організація, уповноважена Президентом на створення бюджетної організації», яким чином визначається їх правовий статус. Крім того, залишається нез'ясованим, чому саме така характеристика як наявність у підпорядкуванні бюджетної організації певних військових утворень (формувань, частин і т.д.), визначена як специфічна.

У бюджетному законодавстві Грузії також використовується поняття «бюджетна організація», проте обрано дещо інший підхід для розкриття його змісту. Зокрема, відповідно до Бюджетного кодексу Грузії така організація розглядається як заснована центральною владою Грузії, владою автономної республіки, місцевою владою або (та) підзвітна / підконтрольна їй організація, а також інша юридична особа публічного права/непідприємницька (некомерційна) юридична особа (за наявності такої), якщо вона є організацією з повноваженнями розпоряджатися асигнуваннями в межах програм / субпрограм, визначених бюджетом відповідного рівня [16].¹ З урахуванням викладеного можна виділити такі ознаки бюджетних установ: а) заснована центральною владою Грузії, владою автономної республіки чи місцевою владою чи інша особа публічного права; б) підзвітна та (або) підконтрольна такій владі; в) має некомерційний характер; г) має повноваження розпоряджатися асигнуваннями в межах відповідних програм, визначених бюджетом. У той же час слід уточнити, що становлять собою інші юридичні особи публічного права, які мають повноваження розпоряджатися асигнуваннями в межах бюджетних програм, та не є підконтрольними та (або) підзвітними жодному органу державної влади чи місцевого самоврядування.

¹ [16] Бюджетный кодекс Грузии от 18.12.2009 г. № 2440. URL: <https://matsne.gov.ge/ru/document/view/91006>

Відповідно до Закону Республіки Молдова «Про публічні фінанси та бюджетно-податкову відповідальність» бюджетний орган (бюджетна установа) – це суб'єкт публічного права, який згідно з установчими документами фінансується за рахунок бюджетів – компонентів національного публічного бюджету [85].¹ При цьому компонентами національного публічного бюджету є державний бюджет; бюджет державного соціального страхування; фонди обов'язкового медичного страхування; місцеві бюджети. [85, ст. 26]² У той же час бюджетна установа фінансується з одного із зазначених бюджетів [85, ч. 2 ст. 42].³ Отже, з наведеного можна зробити певне узагальнення, розглянувши кожен з основних ознак бюджетних установ. По-перше, вони є суб'єктом публічного права. Показово, що закріплення такої характеристики на нормативному рівні зустрічається не часто. Поділ права на публічне й приватне відбувається з огляду на ті способи й методи, за допомогою яких здійснюється упорядкування відповідних правовідносин, та інтересу, який превалює. Зважаючи на це, доречно процитувати аргументоване, на наш погляд, твердження О. В. Макух: «...правове упорядкування спрямовується в ідеальному вигляді на досягнення безконфліктної ситуації, де раціонально співвідносяться публічні та приватні інтереси. <...> у публічно-правовому регулюванні інтерес держави (чи іншого владного суб'єкта) виражений безпосередньо, а приватних осіб опосередковано» [65, с. 79].⁴ Таким чином, бюджетні установи є суб'єктами, які мають на меті реалізацію публічних інтересів за рахунок бюджетних коштів.

По-друге, фінансуються за рахунок коштів відповідного бюджету. Як зазначалось вище, йдеться не лише про державний і місцеві бюджети, а й про

¹ [85] О публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности: закон Республики Молдова от 25.07.2014 г. № 181. URL : <http://lex.justice.md/ru/354213/>

² [85] О публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности: закон Республики Молдова от 25.07.2014 г. № 181. URL : <http://lex.justice.md/ru/354213/>(Ст. 26).

³ [85] О публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности: закон Республики Молдова от 25.07.2014 г. № 181. URL : <http://lex.justice.md/ru/354213/> (Ч. 2 ст. 42)

⁴ [65] Макух О. В. Фінансові правовідносини: теорія, сучасний стан і тенденції розвитку: монографія. Харків: Право, 2016. С. 79.

такі своєрідні бюджети, як «бюджет державного соціального страхування» та «фонди обов'язкового медичного страхування». Так, бюджет соціального страхування затверджується законом на відповідний рік. У ньому визначаються загальні положення, порядок розрахунку та сплати внесків обов'язкового державного соціального страхування, а також специфічні аспекти, що відносяться до доходів та видатків [83].¹ В Україні також існує Фонд соціального страхування України, проте він є позабюджетним, а отже, не входить до складу бюджетної системи України, на відміну від бюджетної системи Республіки Молдова. Подібна ситуація має місце і з фондом обов'язкового медичного страхування. За такого підходу до визначення бюджетної системи у її складі поєднуються різні за своєю правовою природою фонди – бюджетні та позабюджетні, що є нелогічним.

По-третє, із визначення бюджетної установи, закріпленого у вищенаведеному Законі Республіки Молдова «Про публічні фінанси та бюджетно-податкову відповідальність», впливає, що бюджетна установа має відповідні установчі документи, згідно з якими фінансується. Вбачається, що молдовський законодавець не зовсім коректно подає дефініцію важливого поняття і не заважає на те, що бюджетна установа фінансується на основі кошторису відповідно до законодавства. В установчих документах бюджетної установи не закріплюються положення щодо фінансування такої установи, а вказуються відповідні загальні положення. Наприклад, у статуті Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого містяться такі розділи: загальні положення; концепція освітньої діяльності; правосуб'єктність Університету; управління Університетом; органи громадського самоврядування; права й обов'язки науково-педагогічних, наукових, педагогічних та інших працівників, а також осіб, які навчаються в Університеті; організація освітнього процесу; наукова діяльність; міжнародна діяльність; порядок звітності та контролю за провадженням

¹ Див., наприклад: [83] О бюджете государственного социального страхования на 2016 год: закон Республики Молдова от 1 июля 2016 г. № 156. URL: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=365960&lang=2>

фінансово-господарської діяльності; майно та кошти Університету, а також порядок внесення змін до статуту та реорганізації, ліквідації Університету [152].¹ Аналогічний підхід відображено й у статуті Київського національного університету імені Тараса Шевченка [151]².

Науковці, аналізуючи законодавство, дещо по-іншому підходять до окреслення переліку ознак бюджетних установ. Наприклад, О. В. Макух відзначає, що «виходячи з законодавчо закріпленого визначення бюджетних установ, до переліку їх ознак доцільно відносити: 1) неприбутковість – здійснюють свою основну діяльність не з метою отримання прибутку, а для досягнення певних цілей, які залежать від виду та основної діяльності таких установ; 2) визначене «коло суб'єктів», які можуть бути бюджетними установами – органи державної влади та місцевого самоврядування, організації створені ними; 3) утримання бюджетних установ за рахунок коштів державного чи місцевого бюджетів. Однак ще одним дохідним джерелом є власні надходження бюджетних установ, які вони отримують як плату за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності» [65, с. 199 - 200].³ Дійсно, наведені ознаки прямо впливають із визначення бюджетних установ, закріпленого в Бюджетному кодексу України.

Зважаючи на розглянуте вище, логічно зупинитися на специфіці фінансування бюджетних установ. Як уже зазначалось, відповідно до бюджетного законодавства України, бюджетні установи повністю утримуються за кошти бюджету відповідного рівня. Водночас вони мають право отримувати кошти як плату за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації у

¹ [152] Статут Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. URL: <http://nlu.edu.ua>

² [151] Статут Київського національного університету імені Тараса Шевченка. URL: <http://www.univ.kiev.ua/pdfs/statut/statut-27-07-15.pdf>

³ [65] Макух О. В. Фінансові правовідносини: теорія, сучасний стан і тенденції розвитку: монографія. Харків: Право, 2016. С. 199 – 200.

встановленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності – власні надходження бюджетних установ.

Згідно з ч. 4 ст. 13 Бюджетного кодексу України існує дві групи власних надходжень бюджетних установ. До першої належать: а) плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; б) надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; в) плата за оренду майна бюджетних установ; г) надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна). У складі другої групи власних надходжень виокремлено такі: 1) благодійні внески, гранти та дарунки; 2) кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб; 3) кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; кошти, що отримують державні і комунальні вищі навчальні заклади, наукові установи та заклади культури як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках державного сектору для розміщення власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти; 4) кошти, отримані від реалізації майнових прав на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопій, створені за бюджетні кошти за державним замовленням або на умовах фінансової підтримки [15]¹.

За логікою, такі кошти мають належати бюджетним установам, тож вони на власний розсуд повинні мати право розпоряджатися ними. Однак

¹ [15] Бюджетний кодекс України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

такі надходження є частиною спеціального фонду бюджету і можуть використовуватися тільки на визначені законодавцем цілі. При цьому для реалізації певної із визначених цілей дозволяється використовувати кошти, які належать до відповідної підгрупи першої чи другої груп власних надходжень бюджетних установ. Такими напрямками використання власних надходжень бюджетних установ є: 1) покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю (за рахунок надходжень підгрупи 1 першої групи); 2) організація додаткової (господарської) діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 2 першої групи); 3) утримання, облаштування, ремонт та придбання майна бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 3 першої групи); 4) ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів та матеріальних цінностей, покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти (за рахунок надходжень підгрупи 4 першої групи); 5) господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв (за рахунок надходжень підгруп 2 і 4 першої групи); 6) організація основної діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгруп 1, 3 і 4 другої групи) 7) виконання відповідних цільових заходів (за рахунок надходжень підгрупи 2 другої групи)¹ [15]. Законодавець хоча і надає право бюджетним установам самостійно заробляти кошти, однак водночас і обмежує його, закріплюючи лише певні напрями використання коштів, від яких бюджетна установа не має права відхилитися. На нашу думку, такий підхід є нелогічним, оскільки, з одного боку, бюджетні установи повинні самостійно знаходити джерела додаткових коштів, а, з другого – не мають права використовувати їх на власний розсуд для фінансування видатків, яких потребує відповідна бюджетна установа. Для усунення такої непослідовності законодавця вважаємо конструктивним

¹ [15] Бюджетний кодекс України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

внести зміни до бюджетного законодавства і надати право бюджетним установам самостійно розпоряджатися коштами, які надходять як плата за послуги, виконання робіт, гранти, дарунки й т.д.

На думку І. Ю. Карандаєва, при визначенні бюджетних установ слід виходити із специфіки правового регулювання їх діяльності, тобто превалювання норм публічного права, зокрема фінансового, та враховувати бюджетні джерела фінансування, оскільки саме це дозволить уникнути неузгоджених між собою підходів при формулюванні понятійного апарату [37, с.24].¹ Дійсно, при визначенні правового статусу бюджетних установ, природно, звертаємося до норм фінансового права. Що стосується бюджетних джерел фінансування, то, безумовно не можна залишити їх поза увагою, бо вони є однією з тих характеристик, за допомогою якої підкреслюється сутність бюджетних установ.

По-іншому підходить до розуміння поняття «бюджетна установа» Д. П. Ротар і так розкриває його зміст: «це установа, визначена Конституцією України, створена у встановленому порядку органом державної влади, органом влади АР Крим чи органом місцевого самоврядування, яка користується закріпленням за нею відповідним засновником на праві оперативного управління майном, що перебуває у власності цього засновника, яка здійснює покладені на неї завдання, повністю утримується за рахунок відповідного державного чи місцевого бюджету, здійснює фінансову діяльність щодо закріплених за нею фондів коштів на підставі кошторису, іншого фінансового планового документу, та є неприбутковою» [136, с.13].² При цьому вчена виділяє дві групи ознак бюджетних установ. Першу становлять істотні ознаки, до кола яких належать: 1) є юридичними особами публічного права; 2) є установами за організаційно-правовою формою; 3) створюються виключно органами державної влади, АР Крим чи місцевого

¹ [37] Карандаев И. Ю. Финансово-правовое регулирование деятельности бюджетных учреждений в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2014. С. 24.

² [136] Ротар Д. П. Финансово-правовой режим фондів коштів бюджетних установ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2011. С. 13.

самоврядування; 4) фінансується лише з одного бюджету, за принципом підпорядкування; 5) мобілізація та витрачання коштів здійснюється на основі кошторису. До другої групи належать характеристики, які визначають межі бюджетної установи як суб'єкта господарювання, зокрема: а) є неприбутковою; б) не має права здійснювати запозичення та надавати позики; в) фонди коштів обслуговуються Державною казначейською службою України; г) кошти, що надходять за надані послуги, становлять спеціальний фонд та ін. [136, с. 12]¹

Із даним визначенням бюджетних установ цілком погодитися не можна. На нашу думку, у ньому міститься декілька принципових моментів, які не відповідають дійсності. По-перше, немає підстав говорити про те, що всі установи «визначені Конституцією України». У Конституції України закріплено базове правове положення лише деяких органів державної влади – Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України й т. д. Однак до складу бюджетних установ належать не лише такі органи. Безспірним є твердження стосовно того, що всі бюджетні установи створюються відповідно до Основного закону нашої держави, проте їх правовий статус деталізується відповідними законами, положеннями і т. д. На наше переконання, фінансово-правовий статус бюджетних установ може регламентуватися лише законами. Це пов'язано із декількома чинниками, пов'язаними, зокрема із метою створення бюджетних установ; своєрідністю їх фінансування (за рахунок бюджетних коштів) та їх роллю у фінансових правовідносинах. По-друге, Д. П. Ротар вказує, що до бюджетних належать установи, «створені у встановленому порядку органом державної влади, органом влади АР Крим чи органом місцевого самоврядування». Погоджуючись із цим, зауважимо, що і самі органи державної влади та органи місцевого самоврядування також належать до бюджетних установ (п. 12 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України).

¹ [136] Ротар Д. П. Фінансово-правовий режим фондів коштів бюджетних установ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2011. С. 12.

Поряд із цим необхідно звернути увагу на те, що бюджетні установи дійсно фінансуються на підставі кошторисів. Відповідно до п. 30 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України кошторис становить собою основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень. Крім того, затвердження кошторисів є однією зі стадій виконання бюджету за видатками. Так, розпорядники бюджетних коштів відповідно до затвердженого розпису бюджету одержують бюджетні асигнування, що є підставою для затвердження кошторисів. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ встановлюється Кабінетом Міністрів України [15, ч. 1 ст. 47].¹ Таким актом є постанова Кабінету Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228 (далі – Постанова № 228) [122].²

Кошторис як основний плановий фінансовий документ бюджетних установ складається за загальним і спеціальним фондами на рік без розподілу за періодами в обсязі, який дорівнює сумі цих фондів. Його значення полягає в тому, що тільки за наявності затверджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду установам можуть виділятися бюджетні кошти, а вищим навчальним закладам та науковим установам, закладам охорони здоров'я також за наявності затверджених планів використання бюджетних коштів і помісячних планів використання бюджетних коштів

¹ [15] Ч. 1 ст. 47 Бюджетного кодексу України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² [122] Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF/page2>

[122].¹ У цьому контексті О. В. Солдатенко вказує: «Кошторис передбачає в його структурі адресні дані, які визначають суб'єктів конкретних правовідносин, тобто відбувається індивідуалізація суб'єктів фінансових правовідносин. Можна сказати, що кошторис певною мірою регламентує суспільні відносини, пов'язані з використанням бюджетних коштів, але не встановлює і не формулює їх, а лише виступає інструментом персоніфікації правових норм для індивідуальних відносин, тобто, незважаючи на те, що він містить державно-владний припис, поширюється лише на конкретно визначених суб'єктів. Кошторис набуває сили індивідуального фінансово-планового акта лише у випадку дотримання встановлених форм і структури його заповнення, здійснення обґрунтованого фінансово-економічного розрахунку диференційованих грошових і натуральних норм. У зв'язку з цим кошториси бувають індивідуальні, зведені та на централізоване проведення окремих заходів» [149, с. 472]². При цьому вчена наголошує, що саме з моменту затвердження кошторису бюджетної установи розпорядником бюджетних коштів вищого рівня виникають фінансово-правові відносини з кошторисно-бюджетного фінансування. Погоджуємося із тим, що саме у цьому полягає значення кошторису для бюджетних установ, саме за його наявності вказані суб'єкти отримують кошти і мають право розпоряджатися ними, здійснювати видатки відповідно до їх основної діяльності.

Показово, що кошторис бюджетних установ також проходить відповідні стадії, зокрема: складання, розгляд, затвердження і виконання. Кожна з позначених стадій має свої особливості, тож розглянемо їх більш детально. Так, на стадії складання проектів кошторисів головні розпорядники бюджетних коштів взаємодіють з Мінфіном, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим та місцевими фінансовими органами. Така взаємодія реалізується шляхом узгодженої діяльності між ними. Зокрема

¹ [122] Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF/page2>

² [149] Солдатенко О. В. До питання кошторисно-бюджетного фінансування. Актуальні проблеми держави і права. 2010. Вип. 53. С. 472.

вищевказані органи доводять до головних розпорядників відомості про граничні обсяги видатків бюджету та надання кредитів з бюджету загального фонду проекту відповідного бюджету на наступний рік, що є підставою для складання проектів кошторисів [122, п. 10].¹ На підставі отриманих вказівок вищевказаних суб'єктів щодо складання проектів відповідних бюджетів на наступний рік головні розпорядники: а) встановлюють для розпорядників нижчого рівня граничні обсяги видатків бюджету та/або надання кредитів з бюджету із загального фонду бюджету, термін подання проектів кошторисів і дають вказівки щодо їх складання; б) розробляють і повідомляють розпорядникам нижчого рівня інші показники, яких вони повинні дотримуватися відповідно до законодавства і які необхідні для правильного визначення видатків бюджету та надання кредитів з бюджету у проектах кошторисів; в) забезпечують складення проектів кошторисів на бюджетні програми (функції), що виконуються безпосередньо головними розпорядниками [122, п. 11].²

Далі вже відбувається взаємодія між головними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками нижчого рівня. Вони розглядають показники проектів кошторисів розпорядників нижчого рівня щодо законності й правильності розрахунків, доцільності запланованих видатків бюджету та надання кредитів з бюджету, правильності їх розподілу відповідно до економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету, повноти надходження доходів або повернення кредитів, додержання діючих ставок (посадових окладів), норм, цін, лімітів, а також інших показників відповідно до законодавства та складають проекти

¹ [122] Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF/page2>

² [122] Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF/page2>

зведених кошторисів [122]¹. Слід погодитись з Л. М. Чуприною, що проекти зведених кошторисів відіграють велике значення на першій стадії бюджетного процесу (складання проектів бюджетів) [171, с. 151]², оскільки на їх основі формуються бюджетні запити і скеровуються до Міністерства фінансів України, яке розглядає їх і на основі аналізу бюджетних запитів готує проект закону про Державний бюджет України.

Наступною стадією є розгляд і затвердження кошторисів бюджетних установ. Ця стадія починається після прийняття закону про державний бюджет. Знов-таки, суб'єктами, які беруть участь на цій стадії «кошторисного» процесу є розпорядники бюджетних коштів різних рівнів, Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи. Відповідно до п. 26 Постанови № 228, у двотижневий строк з дня прийняття вказаного закону (або рішень про місцеві бюджети) Мінфін, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників лімітні довідки про бюджетні асигнування - документ, який містить затвержені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, що згідно із законодавством повинні бути визначені на основі нормативів. Лімітна довідка має значення для уточнення і складання низки документів, зокрема: проектів кошторисів та проектів планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів [122, п. 27].³ Аналогічні

¹ [122] Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF/page2>

² [171] Чуприна Л. М. Правовий статус бюджетної установи як суб'єкта фінансових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2010. С.151.

³ Див.: [122] Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF/page2>

повноваження мають і розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня, однак подають вони вказані документи головним розпорядникам коштів, у підпорядкуванні яких перебувають.

Після одержання лімітних довідок головні розпорядники повинні подати Мінфіну, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам уточнені проекти зведених кошторисів, зведених планів асигнувань загального фонду бюджету, зведених планів надання кредитів із загального фонду бюджету, зведених планів спеціального фонду, а головні розпорядники коштів, через які отримують бюджетні призначення вищі навчальні заклади та наукові установи, заклади охорони здоров'я також уточнені проекти зведених планів використання бюджетних коштів і зведених помісячних планів використання бюджетних коштів для складання і затвердження згідно з бюджетними призначеннями, встановленими у відповідному бюджеті для загального і спеціального фонду в розрізі головних розпорядників, розпису відповідного бюджету [122]¹. З наведеного вбачається, що лімітні довідки є базисом для уточнення низки документів, які потім закладаються в основу розпису відповідного бюджету. Розпис бюджету затверджується у місячний строк з дня прийняття закону про державний бюджет. Затверджений розпис державного бюджету Мінфін надсилає Казначейству для реєстрації, обліку та виконання.

З цього моменту Казначейство України також бере участь на стадії розгляду і затвердження кошторисів бюджетних установ. Воно відповідно до п. 31 Постанови № 228, протягом трьох робочих днів після затвердження зазначеного розпису доводить до головних розпорядників витяги з його складових частин, які є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів і помісячних планів використання

¹ [122] Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF/page2>

бюджетних коштів - усіма розпорядниками та планів використання бюджетних коштів - одержувачами. Законодавець також визначає строк, протягом якого мають бути затверджені кошториси та інші, пов'язані з ними документи. Такий строк становить 30 календарних днів після затвердження розписів відповідних бюджетів [122].¹

Ще однією стадією "кошторисного процесу" є виконання кошторисів. Законодавець відзначає лише вимоги, які ставляться до виконання кошторисів. Як зазначено в п. 43 Постанови № 228, на органи Казначейства України покладено контроль за відповідністю бюджетних асигнувань, які визначені у кошторисах бюджетних установ. Казначейство обліковує розподіли показників зведених кошторисів, зведених планів асигнувань загального фонду бюджету, зведених планів надання кредитів із загального фонду бюджету, зведених планів спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду розпорядників бюджетних коштів у розрізі розпорядників нижчого рівня та одержувачів, показників планів використання бюджетних коштів, помісячних планів використання бюджетних коштів. Крім того, позначені суб'єкти здійснюють контроль за відповідністю розподілу показників зведених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів даним бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів органів Казначейства. У вищевказаному документі соблива увага приділена деталізації прав та обов'язків розпорядників бюджетних коштів на цій стадії. Враховуючи обмежений обсяг дисертаційної роботи, ми не будемо детально їх розкривати.

¹ [122] Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF/page2>

Поряд із цим до кошторисів бюджетних установ можуть вноситися відповідні зміни. На думку Л. М. Чуприни, внесення змін до кошторисів відбувається в межах стадії його виконання [171, с. 157].¹ Такий підхід заслуговує на підтримку, оскільки кошторис як основний фінансовий документ бюджетної установи проходить ті самі стадії, що й бюджети різних рівнів. У даному разі йдеться про застосування законодавцем підходу, за якого відбувається виділення певних стадій, які за формою аналогічні стадіям бюджетного процесу. Так, «кошторисний процес» охоплює такі стадії: 1) складання кошторисів; 2) розгляд та затвердження кошторисів; 3) виконання кошторисів та внесення змін до них; 4) звітність про виконання кошторисів бюджетних установ.

У п. 47 Постанови № 228 закріплено вичерпний перелік підстав для внесення змін до кошторисів. Зокрема, такими є : а) потреби у перерозподілі бюджетних асигнувань у розрізі економічної класифікації видатків бюджету в межах загального обсягу бюджетних призначень за бюджетною програмою окремо за загальним і спеціальним фондами бюджету; б) передачі бюджетних призначень від одного головного розпорядника бюджетних коштів до іншого; в) прийняття рішення про зменшення бюджетних призначень головним розпорядникам на суму коштів, витрачених не за цільовим призначенням; г) прийняття рішення про перерозподіл видатків у межах загального обсягу бюджетних призначень головного розпорядника бюджетних коштів за бюджетними програмами, а також збільшення видатків розвитку за рахунок зменшення інших видатків (окремо за загальним та спеціальним фондами бюджету); д) прийняття рішення про перерозподіл видатків бюджету на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями; прийняття рішення про передачу нерозподілених бюджетних призначень на визначену в законі про Державний бюджет України мету між головними розпорядниками; е) прийняття рішення

¹ [171] Чуприна Л. М. Правовий статус бюджетної установи як суб'єкта фінансових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2010. С. 157.

про скорочення видатків бюджету або надання кредитів за рахунок коштів загального фонду бюджету в цілому на рік; є) внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет); ж) потреба у збільшенні видатків бюджету та наданні кредитів за рахунок коштів спеціального фонду бюджету внаслідок перевищення надходжень до цього фонду з урахуванням залишків бюджетних коштів на початок року, не використаних у попередньому бюджетному періоді, порівняно з надходженнями, врахованими у бюджеті. Окрім наявності однієї або декількох з позначених підстав для внесення змін до кошторису бюджетних установ необхідно внести відповідні зміни до розпису відповідного бюджету з урахуванням особливостей спеціального фонду. Йдеться про те, що зміни до спеціального фонду кошторису за іншими надходженнями (крім власних надходжень бюджетних установ) вносяться у порядку, за яким після внесення відповідних змін до бюджетного розпису складаються довідки про внесення змін до кошторису та зведення показників спеціального фонду кошторису [122, абз. 1 п. 49].¹ Дані таких довідок враховуються головними розпорядниками при складанні зведеної бюджетної та фінансової звітності.

Питання стосовно звітності про виконання кошторисів бюджетних установ також урегульовано актами бюджетного законодавства, зокрема, Бюджетним кодексом України та Постановою № 228. На підставі аналізу вказаної постанови можемо констатувати відсутність детального регулювання цієї стадії «кошторисного процесу». Відповідно до п. 49, 50 Постанови № 228 звіти про виконання кошторисів бюджетних установ є зведеними та річними. При цьому відсутня процедура складання й затвердження таких звітів. Вказується лише, що у зведених звітах про виконання кошторисів бюджетних установ ураховуються дані довідок про внесення змін до цих кошторисів. Стосовно річних звітів про виконання кошторисів бюджетних установ лише зазначено, що після розгляду річних

¹ [122] Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF/page2>

звітів про виконання кошторисів за минулий рік уточнюються показники перехідних контингентів станом на 1 січня поточного року виходячи з фактичного виконання плану цих контингентів за минулий рік. У той же час у ч. 1 ст. 58 Бюджетного кодексу України зазначено, що звітність про виконання Державного бюджету України (кошторисів бюджетних установ) включає фінансову та бюджетну звітність. З наведеного випливає, що законодавець не розмежовує звітність про виконання державного бюджету і звітність про виконання кошторисів бюджетних установ (хоча вказані види звітності не є тотожними). Крім того, зі змісту ч. 1 ст. 58 Бюджетного кодексу України можна констатувати, що звітність про виконання кошторисів бюджетних установ складається з фінансової та бюджетної звітності. Склад та порядок подання звітності про виконання бюджетів урегульовано нормативно-правовими актами – наказом Міністерства фінансів України від 24 січня 2012 р. № 44 та Законом України від 16 липня 1999 р. № 996 – XIV [121; 102].¹ На дослідженні особливостей складання розглянутої звітності зупинимося у другому розділі цієї роботи. Підсумовуючи викладене, зазначимо, що звітність про виконання кошторисів бюджетних установ як остання стадія «кошторисного процесу» є доволі деталізованою, а фінансування бюджетних установ на основі кошторисів є однією з характеристик, що визначають їх як суб'єктів бюджетних відносин.

Л. М. Чуприна також виділяє загальні (характеризують будь-яку бюджетну установу, незалежно від її виду) та спеціальні ознаки (є похідними та диференційованими для кожної групи бюджетних установ, що залежить від сфери функціонування, організаційно-правової форми тощо (наприклад, дозволений перелік платних послуг)) бюджетних установ. До загальних ознак бюджетних установ, на переконання Л. М. Чуприни, належать:

¹ [121; 102] Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: наказ Міністерства фінансів України від 24 січ. 2012 № 44. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>; Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип.1999 р. № 996 – XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

- 1) створюються органами державної влади та органами місцевого самоврядування або є такими самі;
- 2) метою утворення та діяльності бюджетних установ є виконання завдань держави перед суспільством, що втілюється у різних функціях бюджетної установи (освіти, культури та науки, охорони здоров'я, спорту, соціального захисту тощо);
- 3) наділені правами юридичної особи;
- 4) утримуються за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів на основі бюджетного розпису;
- 5) є розпорядниками бюджетних коштів різного рівня;
- 6) є неприбутковими організаціями, спрямовують всі свої кошти на досягнення статутних цілей;
- 7) наділені виключним правом надавати адміністративні послуги;
- 8) мають право надавати державні та інші види послуг, у тому числі за плату;
- 9) наділені правом оперативного управління щодо майна, яке надане їм власником (як правило, органом державної влади і органом місцевого самоврядування) для здійснення своїх функцій;
- 10) можуть від власного імені вступати у правовідносини, як у фінансово-правові (учасниками яких бюджетні установи, як правило, визнаються ще на етапі їх створення під час присвоєння їм статусу головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників нижчого рівня), так й у правовідносини, що виникають на підставі різного виду правочинів [171, с. 61 – 62].¹ У цілому погоджуючись із наведеним підходом, зауважимо, що, на наш погляд, бюджетним установам не «присвоюється статус головних розпорядників бюджетних коштів» – вони беруть участь у фінансових правовідносинах як розпорядники бюджетних коштів різних рівнів.

¹ [171] Чуприна Л. М. Правовий статус бюджетної установи як суб'єкта фінансових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2010. С. 61-62.

І. Ю. Карандаєв не поділяє ознаки бюджетних установ на групи, однак переконаний, що однією із ключових ознак бюджетних установ є те, що вони не володіють правом власності, все закріплене за установою майно знаходиться на праві оперативного управління. Бюджетні установи зобов'язані отримати згоду власника на розпорядження майном, закріпленим за установою власником чи придбаних за рахунок коштів, виділених на це [37, с. 29 – 30].¹ Відповідно до ч. 1 ст. 137 Господарського кодексу України [23]² право оперативного управління – це речове право суб'єкта господарювання, який володіє, користується і розпоряджається майном, закріпленим за ним власником (уповноваженим ним органом) для здійснення некомерційної господарської діяльності, у межах, встановлених цим Кодексом та іншими законами, а також власником майна (уповноваженим ним органом). З наведеного можна виокремити такі характеристики права оперативного управління: 1) це право суб'єкта господарювання; 2) включає в себе тріаду правомочностей – володіння, користування і розпорядження майном, яке закріплене за ним власником (уповноваженим органом); 3) мета передачі майна в оперативне управління – здійснення суб'єктом господарювання некомерційної господарської діяльності. Розглянемо вказані характеристики в аспекті бюджетних установ.

По-перше, згідно зі ст. 55 Господарського кодексу України до суб'єктів господарювання належать: а) 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; б) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці. За такого підходу бюджетні установи є

¹ [37] Карандаєв І. Ю. Финансово-правовое регулирование деятельности бюджетных учреждений в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2014. С. 29 – 30.

² [23] Господарський кодекс України від 16 січ. 2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/paran1043>

суб'єктами господарювання, оскільки вони надають певні публічні послуги залежно від сфери їх діяльності.

По-друге, з огляду на правову природу та сутність бюджетних установ, можна констатувати, що власником, який наділяє бюджетні установи майном на праві оперативного управління, виступає: держава (бюджетні установи створюються саме від імені держави) та органи державної влади й органи місцевого самоврядування (стосовно тих бюджетних установ (організацій), створених такими органами).

По-третє, суть некомерційної господарської діяльності полягає в тому, що це різновид господарської діяльності, що здійснюється суб'єктами господарювання й спрямована на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку [23, ч. 1 ст. 52]¹. Бюджетні установи характеризуються неприбутковістю і дійсно створюються без мети отримання прибутку.

Н. А. Кирилова відзначає, що право оперативного управління відповідних установ є одним з основних прав, за допомогою якого держава й муніципальні утворення управляють своїм майном, надають публічні послуги та виконують публічні функції [43, с. 135].² При цьому вчена пропонує виокремлювати два види права оперативного управління: а) управління нерухомим майном й особливо цінним майном; б) управління рухомим майном. Першою категорією майна установи можуть розпоряджатися лише за згодою власника, а другою – самостійно [43, с. 136 – 137].³ Поряд із цим у чинному законодавстві, зокрема у ч. 3 ст. 52 Господарського кодексу України, зазначено, що не можуть здійснювати некомерційну господарську діяльність органи державної влади, органи

¹ [23] Ч. 1 ст. 52 Господарського кодексу України від 16 січ. 2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/paran1043>

² [43] Кириллова Н. А. Право оперативного управления государственных и муниципальных учреждений. *Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования*. 2011. № 3. С. 135.

³ [43] Кириллова Н. А. Право оперативного управления государственных и муниципальных учреждений. *Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования*. 2011. № 3. С. 136 - 137.

місцевого самоврядування, їх посадові особи. З позначеного припису випливає, що, з одного боку, бюджетні установи не можуть здійснювати некомерційну діяльність (окрім такого виду бюджетних установ, як організації, створені органами державної влади та органами місцевого самоврядування), а з другого – в цій ситуації наголошується на іншому статусі вищевказаних суб'єктів.

Розмірковує над особливостями реалізації права власності бюджетними установами й Н. Я. Якимчук. Вчена вказує на те, що бюджетні установи як головні розпорядники бюджетних коштів наділені правом розпорядження та зобов'язані витратити грошові кошти лише на визначені цілі, і в порядку, встановленому чинними нормами права. Безпосередньо вони всі грошові кошти, виділені в їх розпорядження державою, не витрачають, а передають бюджетні асигнування (як бюджетні повноваження) за призначенням нижчестоящим розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів [178, с. 156–157].¹ Отже, йдеться про делегування права розпорядження бюджетними коштами розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачам бюджетних коштів.

Свою точку зору щодо виокремлення ознак бюджетних установ обстоює К. С. Дяченко. Науковець виділяє також виділяє дві групи ознак: загальні й специфічні. До загальних належать: правосуб'єктність; форма власності (державна чи комунальна); форма бюджетного фінансування (кошторисне фінансування); характер діяльності (невиробничий); економічний результат діяльності (неприбутковий). До специфічних – правовий статус, правовий режим майна, форми реалізації права власності [31, с. 740 – 741].² Ознаки, які виокремлює К. С. Дяченко у загальну групу, являють собою поєднання характеристик, що впливають із законодавчого

¹ [178] Якимчук Н. Я. Правовий статус розпорядників бюджетних коштів в Україні : дис. ... д-ра. юрид. наук. Київ, 2010. С. 156 – 157.

² [31] Дяченко К. С. Особливості функціонування бюджетних установ у системі державних фінансів. *Економіка і суспільство*. 2016. № 7. С. 740 – 741.

визначення бюджетних установ як суб'єктів фінансового права, і відображають їх сутність.

Стосовно другої групи ознак слід позначити певні зауваження. Зокрема, залишається нез'ясованим, у чому специфічність такої ознаки, як правовий статус. Цілком логічною вбачається наявність у кожного суб'єкта фінансових правовідносин відповідного правового статусу. Інша справа, що мають місце певні особливості реалізації правового статусу різними суб'єктами. Говорячи про таку ознаку, як правовий режим майна, науковець виділяє три «режими» – головний розпорядник бюджетних коштів (бюджетний орган), розпорядник бюджетних коштів другого ступеня (бюджетна організація), розпорядник бюджетних коштів третього ступеня (бюджетна установа) [31, с. 742]¹. На наш погляд, у даному разі йдеться не про правовий режим майна як специфічну характеристику бюджетних установ, а про відповідний статус бюджетної установи у бюджетних відносинах. Крім того, потребує вдосконалення термінологічний апарат, який використовує науковець, оскільки наразі неясно, чим відрізняється бюджетна установа від бюджетної організації та що становить собою бюджетний орган. Форма реалізації права власності як характеристика бюджетної установи, за підходом К. С. Дяченко, нерозривно пов'язана із вищевказаною ознакою. Вчений наголошує, що правом користування наділені всі «бюджетні заклади», правом розпорядження – «бюджетний орган та бюджетна організація», правом володіння – «бюджетний орган» [31, с. 742].² Із такою диференціацією бюджетних установ погодитися важко, оскільки якщо звернутися до тлумачення вказаних категорій, то виходить, що ці поняття визначаються одне через одного. Так, «орган» означає установу, що виконує певні функції в галузі державного управління, контролю, нагляду і т. ін. [144,

¹ [31] Дяченко К. С. Особливості функціонування бюджетних установ у системі державних фінансів. *Економіка і суспільство*. 2016. № 7. С. 742.

² [31] Дяченко К. С. Особливості функціонування бюджетних установ у системі державних фінансів. *Економіка і суспільство*. 2016. № 7. С. 742.

с. 739]¹ «Організація» становить собою об'єднання людей, суспільних груп, держав на базі спільності інтересів, мети, програми дій і т. ін. [144, с. 739]² А «установа» визначається як організація (з певним штатом службовців і адміністрацією), що відає якою-небудь галуззю (галузями) народного господарства, торгівлі, культури, науки і працює в цій галузі (галузях) [142, с. 497].³ Тобто загального тлумачення слова недостатньо, щоб виявити відмінності. Отже, як убачається, наведене не дозволяє підходити до розмежування бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів різних рівнів й визначати специфіку й форми реалізації ними права власності таким чином.

По-іншому до визначення характеристик бюджетних установ підходить І. В. Біт-Шабо. На переконання вченої такими є: а) використовуються для реалізації управлінських, правоохоронних, соціально-культурних, науково-технічних або інших функцій некомерційного характеру; б) мають право від свого імені набувати та реалізовувати майнові та особисті немайнові права; в) мають обмежене право оперативного управління на передане власником майно; г) є колективними суб'єктами фінансового права щодо прав на участь у процесі складання бюджету, а також прав на отримання бюджетних асигнувань; д) не мають на меті отримання прибутку як основної цілі своєї діяльності та не розподіляють його між учасниками; е) фінансуються для виконання своїх завдань із відповідного бюджету чи відповідного позабюджетного фонду на основі кошторису доходів і видатків; є) мають власний кошторис та ін. [9, с. 51 – 52]⁴ На наш погляд, не всі із позначених характеристик цілком відповідають логіці заявленого ряду ознак. Так, ми погоджуємось із тим, що бюджетні установи є колективними суб'єктами фінансового права, проте не можемо підтримати положення щодо участі

¹ [144] Словник української мови: в 11 т. Т. 5, 1974. С. 739.

² [144] Словник української мови: в 11 т. Т. 5, 1974. С. 739.

³ [142] Словник української мови: в 11 т. Т. 10, 1979. С. 497.

⁴ [9] Біт-Шабо І. В. Бюджетные учреждения как субъекты финансового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2004. С. 51 – 52.

бюджетних установ лише на одній зі стадій бюджетного процесу – складання бюджетів.

Наголошуємо, що згідно з бюджетним законодавством України бюджетні установи становлять собою органи державної влади, органи місцевого самоврядування та організації, створені ними. Вказані види бюджетних установ задіяні і на інших стадіях бюджетного процесу. Зокрема, на стадії розгляду й затвердження Державного бюджету України беруть участь Кабінет Міністрів України, Верховна Рада України; на стадії виконання – Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Казначейство України, розпорядники бюджетних коштів різних рівнів; на стадії підготовки та розгляду звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього – Казначейство України, Міністерство фінансів України, Рахункова палата України, Кабінет Міністрів України й т. д. Із наведеного можна зробити висновок, що бюджетні установи можуть брати участь на всіх стадіях бюджетного процесу. Безумовно, якщо ми говоримо про конкретні бюджетні установи, то вони можуть брати участь на певних стадіях.

Аналогічного висновку доходимо й у питанні участі бюджетних установ у бюджетному процесі стосовно місцевих бюджетів. Як зазначено у статтях 75 – 80 Бюджетного кодексу України, на етапі складання проектів місцевих бюджетів беруть участь Міністерство фінансів України, Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації, головні розпорядники бюджетних коштів, місцеві фінансові органи й т. д.; на етапі затвердження місцевих бюджетів – Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідні місцеві ради; на етапі виконання місцевих бюджетів – Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації, Казначейство України, місцеві ради, місцеві фінансові органи; на етапі звітності про виконання місцевих бюджетів – Казначейство України, місцеві фінансові органи та ін. Таким чином, ознакою бюджетних установ як суб'єктів фінансового права є їх участь у бюджетному процесі.

За текстом ми вже наголошували, що важливою ознакою бюджетних установ є їх повне фінансування за рахунок бюджетних коштів. Разом із тим на основі аналізу чинного бюджетного законодавства України констатуємо, що в цій ситуації повне фінансування включає і власні надходження бюджетних установ. На перший погляд може скластися уявлення, що власні надходження бюджетних установ, які вони отримують за надання послуг, є позабюджетними коштами. У той же час, згідно з ч. 4 ст. 13 Бюджетного кодексу України такі кошти включаються до спеціального фонду бюджету. Отже, спостерігається певна суперечність: бюджетна установа заробляє власні кошти, однак надходження від них включаються до складу доходів бюджету відповідного рівня і вже після акумулювання у відповідному бюджеті вони надходять до цієї бюджетної установи і можуть бути використані на цілі, чітко закріплені в законодавстві. Як слушно наголошує К. О. Токарева, «діяльність бюджетних установ здійснюється на основі змішаного фінансування – частина коштів надходить із загального фонду бюджету, а частина – за рахунок власних надходжень бюджетних установ (спеціальний фонд бюджету)» [160, с. 168].¹ Отже, бюджетні установи фінансуються виключно за рахунок коштів бюджету відповідного рівня (державного чи місцевого).

Характеризуючи бюджетні установи слід акцентувати увагу на двох важливих аспектах, які стосуються їх призначення, отже, й мети їх створення, – вирішують публічні суспільно значущі завдання в різних сферах життєдіяльності держави та суспільства; – уповноважені надавати публічні послуги (йдеться про послуги, які надаються органами державної влади, органами місцевого самоврядування, установами та організаціями, що створені ними та перебувають в їх управлінні). Окрім того, до спеціальних характеристик бюджетних установ також пропонуємо віднести заборону створення ними позабюджетних фондів коштів. Відкриття позабюджетних

¹ [160] Токарева К. О. Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз: монографія. Харків: Право, 2017. С. 168.

рахунків для розміщення бюджетних коштів також забороняється. Винятком із цього правила є закордонні дипломатичні установи України, які можуть розміщувати бюджетні кошти на поточних рахунках іноземних банків; державні і комунальні вищі навчальні заклади, наукові установи та заклади культури – розміщення на поточних рахунках у банках державного сектору власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України; вищі і професійно-технічні навчальні заклади – розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, якщо таким закладам законом надано відповідне право¹ [15]. Таким чином, деякі види бюджетних установ мають право відкривати позабюджетні рахунки для розміщення бюджетних коштів.

Проаналізувавши доктринальні та законодавчі підходи до визначення бюджетних установ та виокремлення їх сутнісних характеристик, пропонуємо виділяти такі ознаки бюджетних установ: а) створюються від імені держави як: органи державної влади; органи місцевого самоврядування; організації, створені ними; б) метою утворення є реалізація завдань та функцій у різних сферах (залежно від основної діяльності бюджетних установ) для задоволення публічних інтересів; в) неприбутковість – не мають на меті одержання прибутку; г) беруть участь у бюджетному процесі; д) є розпорядниками бюджетних коштів різних рівнів (головні розпорядники, розпорядники нижчого рівня); е) надають публічні послуги; є) фінансуються за рахунок бюджетних коштів; ж) додатковим дохідним джерелом є власні надходження; з) акумулювання, розподіл та використання коштів відбувається на підставі кошторису; і) мають право оперативного управління на передане власником майно. Спеціальною ознакою бюджетних установ є можливість відкриття ними позабюджетних рахунків, розміщення коштів на

¹ [15] Бюджетний кодекс України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

рахунках у банках – поширюється лише на окремі категорії бюджетних установ (закордонні дипломатичні установи України, державні і комунальні вищі навчальні заклади та ін.).

При з'ясуванні поняття бюджетних установ та встановленні й диференціюванні їх ознак деякі науковці приділяють увагу й класифікації бюджетних установ як учасників фінансово-правових відносин. Такий підхід дозволяє виокремити певний критерій, за яким можна поділити позначених суб'єктів на види і з'ясувати відповідні розбіжності між ними. Так, Н. Ю. Пришва пропонує розглядати бюджетні установи як суб'єкт публічної влади (органи державної влади та органи місцевого самоврядування)¹ [101, с. 23] і поділяти їх на два види: 1) органи державної влади, інші державні органи та органи місцевого самоврядування, наділені владними повноваженнями; 2) установа чи організація, створена в установленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного бюджету чи міських бюджетів - школа, бібліотека, вищий навчальний заклад тощо² [101, с. 80]. Такий підхід викликає певні сумніви, оскільки містить суперечливі положення. По-перше, залишається нез'ясованим, які «інші державні органи» наділені владними повноваженнями окрім органів державної влади та органів місцевого самоврядування та є бюджетними установами. По-друге, важко погодитись із твердженням Н. Ю. Пришви стосовно того, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів лише ті установи, які створені органами державної влади та органами місцевого самоврядування. Це пов'язано із тим, що наразі всі бюджетні установи фінансуються за рахунок коштів відповідного бюджету (ст. 2 Бюджетного кодексу України).

¹ [101] Пришва Н. Ю. Публічні доходи: поняття та особливості правового регулювання. Київ : КНТ, 2008. С. 23

² [101] Пришва Н. Ю. Публічні доходи: поняття та особливості правового регулювання. Київ : КНТ, 2008. С. 80.

На думку І. Ю. Карандаєва, бюджетні установи за своєю природою є неоднорідними і можуть бути класифіковані за різними підставами. Зокрема, науковець виділяє такі: а) залежно від власника (державні чи муніципальні); б) залежно від функцій, які вони виконують (наукові, освітні, медичні, культурні, соціальні, спортивні та ін.). Наведений підхід вбачається логічним та аргументованим. Дійсно, перший критерій пов'язується із суб'єктом, яким вони створюються, а другий – з основною діяльністю конкретних бюджетних установ. І саме цей критерій, на наш погляд, є основним для поділу бюджетних установ на певні види, бо саме за основною діяльністю такі суб'єкти суттєво різняться.

1.3. Фінансово-правовий статус бюджетних установ: поняття та елементи

В умовах економічної кризи, яка вже довго триває в Україні, питання, пов'язані із забезпеченням соціально-економічного розвитку держави та збалансованого фінансування заходів, які на це спрямовані, набувають все більшої актуальності і стають предметом ретельного вивчення. З огляду на те, що бюджетні установи виступають суб'єктами як фінансового права, так і фінансових правовідносин і безпосередньо беруть участь у процесі формування, розподілу і використання коштів бюджету, їх фінансово-правовий статус потребує чіткого визначення та нормативного закріплення з урахуванням існуючих реалій сьогодення.

Показово, що наразі серед науковців точаться дискусії з приводу наукового трактування категорії «фінансово-правовий статус» та виокремлення його елементів. Перш ніж переходити до з'ясування сутності фінансово-правового статусу бюджетних установ, звернемося до напрацювань фахівців у галузі теорії держави та права з питань правового статусу. Як зазначає Н. І. Матузов, термін «статус» походить від лат. «status»

– стан, положення і означає «сукупність загальних прав, які визначають правоздатність, основних прав і обов'язків, які невід'ємні від особи чи органу»¹[67, с. 142]. На основі такого базового підходу більшість теоретиків дійшли висновку, що правовий статус – це встановлене нормами права положення суб'єктів, сукупність їх прав та обов'язків [156, с. 213; 33, с. 137].² Дещо інакше підходить до розуміння цього поняття Я. С. Золотарьова, на думку якої, правовий статус – це обсяг законодавчо встановлених прав і обов'язків, які визначають межі можливої і необхідної поведінки, а також міру юридичної відповідальності, яка настає у разі порушення норм права, що визначають правовий статус [34, с. 49].³ Таким чином, за логікою вченої, елементами правового статусу виступають права, обов'язки, відповідальність. Не зупиняючись детально на структурі правового статусу, погодимося із міркуваннями науковця стосовно конкретизації правового статусу суб'єкта у межах відповідної галузі права, яка регулює саме ті відносини, у яких бере участь такий суб'єкт (конституційне, адміністративне, господарське, фінансове та ін.). Дійсно, кожний суб'єкт, вступаючи у відносини, урегульовані нормами певної галузі права, набуває не просто правовий статус, а відповідний галузевий статус.

Так, суб'єкти фінансових правовідносин наділяються фінансово-правовим статусом. Ю. Л. Смирнікова розкриває його як правове становище суб'єкта у фінансових правовідносинах, змістом якого є сукупність їх прав та обов'язків, що конкретизує предмети відання і повноваження суб'єктів (фінансову компетенцію) [147, с. 9].⁴ Виходячи із семантичного, значеннєвого тлумачення категорій «права і обов'язки» та «повноваження»,

¹ [67] Матузов Н. И. Актуальные проблемы теории права. Саратов : Издательство Саратовской государственной академии права, 2003. С. 142.

² Див., наприклад: [156; 33] Теорія держави і права. Академічний курс: підручник / за ред. О. В. Зайчука та Н. М. Оніщенка. Київ: Юрінком Інтер, 2006. С. 213; Загальна теорія держави і права: підруч. для студ. юрид. вищ. навч. закл.; за ред. М. В. Цвіка та О. В. Петришина. Харків: Право, 2009. С. 137.

³ [34] Золотарьова Я. С. Адміністративні посади та їх правовий статус у судовій системі України. *Юридична наука*. 2015. № 10. С. 49.

⁴ [147] Смирнікова Ю. Л. Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2002. С. 9.

робимо висновок, що такі елементи правового статусу, як права та обов'язки і повноваження є тотожними [2]¹, проте можуть використовуватись для різних суб'єктів фінансових правовідносин. Як правило, категорія «повноваження» використовується для позначення правових меж діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування.

Із визначення, запропонованого Ю. Л. Смірніковою, бачимо, що науковець формулює правовий статус саме як правове положення суб'єктів. У правовій науці існують різні думки щодо співвідношення позначених категорій. Так, В. А. Патюлін зазначає, що «правове положення» використовується для надання характеристики суб'єкта в даний конкретний момент [90, с. 200 – 201].² Подібної точки зору притримується й Н. Я. Якимчук, яка пояснює, що такий вузький підхід до розгляду категорії дає можливість об'єднати усі правові статуси, якими наділений не абстрактний, а реальний суб'єкт права, незалежно від того, нормами якої галузі права передбачений такий статус [178, с. 63].³ На наш погляд, твердження Н. Я. Якимчук є нелогічним, оскільки одразу постає питання: для чого об'єднувати всі правові статуси, якими наділений суб'єкт. Кожний суб'єкт відповідних правовідносин наділяється чітко визначеним галузевим статусом. У межах відповідної галузі можлива допустима диференціація. Наприклад, суб'єкт фінансових правовідносин може мати бюджетний, податковий чи валютний статус і при цьому перебувати як у єдності, так і окремо один від одного.

Наполягає на розмежуванні правового статусу та правового положення Т. В. Степанова. На її переконання, правове становище «є більш широким поняттям та наявне у особи в будь-який момент часу, а правовий статус – при вступі у відповідні матеріальні та/або процесуальні правовідносини» [153,

¹ Див.: [2] Академічний тлумачний словник в 11 т. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://sum.in.ua/s/povnovazhennja>

² [90] Патюлін В. А. Государство и личность в СССР. Правовые аспекты взаимоотношений. Москва: Наука, 1974. С. 200 – 201.

³ [178] Якимчук Н. Я. Якимчук Н. Я. Правовий статус розпорядників бюджетних коштів в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2010. С. 63.

с. 39].¹ На нетотожності позначених категорій наполягає й А. Ю. Верін, який вважає, що «правовий статус» і «правове становище» слід відмежовувати як явища статутного порядку та правової дійсності [18, с. 19–20].² Наведена позиція є дискусійною, оскільки в такому разі правове положення «поглинатиме» правовий статус суб'єкта, що є алогічним. Більше того, звертаючись до етимологічного значення досліджуваних понять та їх філологічного тлумачення, робимо висновок щодо тотожності вказаних категорій.

С. М. Миронова зміщує акцент, наголошуючи, що правовий статус суб'єкта необхідно розглядати через призму його діяльності, а фінансово-правовий – через фінансову діяльність відповідно. При цьому, перш за все, слід знайти відповіді на питання для чого реалізується така діяльність, у чому вона полягає, за допомогою чого вона здійснюється і т.д. [69, с. 180].³ Отже, фінансово-правовий статус пов'язується із цілями, методами, формами фінансової діяльності суб'єктів.

Подібні до розглянутих є міркування К. І. Бабиної щодо характеристики фінансово-правового статусу державних установ науки, зміст якого вчена визначає як «обумовлену цілями і задачами фінансової діяльності відповідних установ, її формами та методами, сукупність прав та обов'язків, що реалізуються шляхом реалізації функцій, гарантії реалізації яких закріплені у чинному законодавстві» [6, с. 65].⁴ Із наведеного визначення можна зробити висновок, що елементами фінансово-правового статусу є сукупність прав та обов'язків. У той же час «допоміжними»

¹ [153] Степанова Т. В. Щодо співвідношення «правового статусу» та суміжних категорій. *Правова держава*. № 19. 2015. С. 39.

² [18] Верін А. Ю. Правовой статус несовершеннолетнего и особенности его реализации: дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.01. Казань, 2016. С. 19 – 20.

³ [69] Миронова С. М. Структура финансово-правового статуса муниципальных образований. *Финансовое право: прошлое, настоящее, будущее*: сборник статей по материалам Международной научно-практической конференции, посвященной 85-летию Н. И. Химичевой. Саратов, 2014. С. 180.

⁴ [6] Бабина К. И. Государственные учреждения науки как субъекты финансового права: дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.04. Саратов, 2016. С. 65.

виступають функції таких установ та гарантії їх реалізації, цілі й завдання їх фінансової діяльності.

На думку М. Ю. Масаліна, фінансово-правовий статус суб'єктів слід розглядати як сукупність прав та обов'язків відповідного суб'єкта у сфері фінансової діяльності держави, що закріплені у нормативно-правових актах і характеризують його як суб'єкта фінансового права [66, с. 95 – 96].¹ Такий підхід заслуговує на підтримку в частині того, що права і обов'язки суб'єктів фінансових правовідносин закріплюються в нормативно-правових актах. Це, дійсно, так і пояснюється це не лише значенням фінансово-правових відносин для функціонування і розвитку держави та суспільства, а й методом правового регулювання фінансових правовідносин. Загальновідомо, що таким є імперативний метод. Показово, що у фінансових відносинах має місце й певне договірне регулювання (наприклад, при наданні міжбюджетних трансфертів чи відносинах щодо розстрочення або відстрочення податкового боргу платника податків й т.ін.), обмежене таким імперативом. При цьому однією із характеристик імперативності у фінансовому праві є те, що вона реалізується на всіх рівнях законодавчого регулювання і не зменшується залежно від типу законодавчого акта (від закону до інструкції) [166, с. 31].² У той же час навряд чи доцільно говорити про те, що фінансово-правовий статус суб'єктів становлять лише права і обов'язки. На нашу думку, вказана категорія є більш широкою за змістом й окрім прав та обов'язків має включати й інші елементи.

Не надаючи визначення досліджуваної категорії, А. В. Панчишин пропонує виділяти декілька видів правових статусів. Зокрема, йдеться про такі: 1) загальний (конституційний) – визначається на рівні Основного закону держави і не залежить від інших факторів, є стабільним для всіх суб'єктів; 2) спеціальний (родовий) – відображає особливості правового становища певних суб'єктів або їх категорій. У даному разі слід спиратись на права й

¹ [66] Масалин М. Ю. Особенности финансово-правового статуса федеральных государственных унитарных предприятий: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2004. С. 95 – 96.

² [166] Фінансове право: підручник ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2016. С. 31.

обов'язки, пільги, які передбачені законодавством саме для певної категорії суб'єктів; 3) галузевий статус – характеризується за допомогою прав і свобод суб'єктів, які визначені певною сферою суспільних відносин (норми галузевого законодавства); індивідуальний – визначає можливості та обов'язки конкретного суб'єкта. Він набувається саме завдяки сукупності персоніфікованих прав та обов'язків¹ [89, с. 96]. У контексті аналізу правового статусу бюджетних установ у фінансових правовідносинах підтримати зазначені міркування не можемо. Справа в тому, що на рівні Конституції України фінансово-правовий статус бюджетних установ не визначається. У деяких статтях Основного закону закріплено правовий статус деяких бюджетних установ, наприклад таких, як Верховна Рада України (розділ IV), Кабінет Міністрів України (ст. 113–117), інші органи виконавчої влади (ст. 118 – 120) тощо. Проте такий статус не є фінансово-правовим, оскільки у позначених приписах органи державної влади чи місцевого самоврядування розглядаються як владні суб'єкти з комплексом відповідних повноважень, не пов'язаних із рухом публічних коштів. Відсутні будь-які згадування про права і обов'язки (повноваження) бюджетних установ у сфері фінансово-правового регулювання.

Якщо говорити про спеціальний (родовий) статус та галузевий, вважаємо, що вони є тотожними. На наше переконання, спеціальним для суб'єктів відповідних правовідносин буде саме галузевий правовий статус. Аргументуємо це тим, що саме норми галузевого законодавства, фінансового зокрема, закріплено права і обов'язки, відповідальність та інші положення, які охоплюють і суб'єктів фінансових правовідносин. Такі нормативні приписи не матимуть жодного значення для тих суб'єктів, які не є суб'єктами фінансового права та учасниками відповідних фінансових правовідносин. У такому разі фінансово-правове регулювання на них не поширюється. Таким

¹ [89] Панчишин А. В. Поняття, ознаки та структура категорії «правовий статус». *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С. 96.

чином, фінансово-правовий статус бюджетних установ слід віднести до галузевого правового статусу.

Виокремлення індивідуального правового статусу стосовно бюджетних установ також, на наш погляд, є доволі дискусійним. Як убачається, бюджетні установи як суб'єкти бюджетно-правових відносин (розпорядники бюджетних коштів різних рівнів) не мають індивідуального фінансово-правового статусу, він є базовим для всіх розпорядників. Певні відмінності фінансово-правового статусу мають місце лише між «різномірними» розпорядниками – статус головних та нижчестоящих розпорядників бюджетних коштів буде відрізнятися, тим не менш ознаки індивідуального статусу в даному разі не виявляється, а отже, й говорити про нього немає підстав. Схожа ситуація має місце й у податкових правовідносинах. Усі бюджетні установи як учасники податкових правовідносин є неприбутковими. Зважаючи на це, такі установи не сплачують податок на прибуток, або ж мають певні пільги за іншими податками. Разом із тим можна говорити про певну індивідуалізацію податково-правового статусу бюджетних установ в тій ситуації, коли, наприклад, одні бюджетні установи надають послуги, які не пов'язані з їх основною діяльністю і сплачують податок на додану вартість на загальних підставах. Бюджетні установи, які не надають таких послуг, і відповідно не сплачують вказаний податок. Однак за загальним правилом фінансово-правовий статус бюджетних установ є галузевим.

На думку Л. М. Чуприни, фінансова діяльність бюджетних установ є першоосною змісту їх правового статусу [171, с. 67].¹ У той же час далі Л. М. Чуприна констатує: «правовий статус бюджетної установи є комплексною правовою категорією, яка об'єднує такі складові: права та обов'язки, нормативне закріплення мети, предмета і напрямів діяльності, правові форми, відносини власності, зміст майнових прав і обов'язків,

¹ [171] Чуприна Л. М. Правовий статус бюджетної установи як суб'єкта фінансових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2010. С. 67

порядок створення і припинення діяльності, органи управління та їх компетенція, система юридичних гарантій і відповідальність» [171, с. 67].¹ На нашу думку, запропонований підхід потребує певного уточнення. Як убачається, складовими правового статусу суб'єктів фінансових правовідносин має бути те, чим характеризується учасник таких відносин. Йдеться про права і обов'язки (повноваження), встановлені законом; гарантії реалізації та захисту встановлених прав; відповідальність за невиконання суб'єктом покладених на нього обов'язків. Фінансова діяльність бюджетних установ виступає способом реалізації прав та обов'язків (повноважень), закріплених у матеріальних нормах права. Така діяльність полягає у мобілізації, розподілі та використанні коштів для розв'язання публічних цілей і завдань. Безсумнівно, порядок створення бюджетної установи, мета та її завдання мають значення, вони деталізують, уточнюють особливості діяльності відповідної установи.

Як зазначає В. В. Бойко, основою фінансово-правового статусу є відносини, пов'язані з утворенням, розподілом, перерозподілом фондів коштів. При цьому на підтримку зазначеної позиції науковець вказує: «в системі МВС України застосовується два види кошторисів витрат: індивідуальні та зведені кошториси витрат на централізовані фонди. Вони складаються відповідно до бюджетної класифікації, затвердженої Міністерством фінансів України. Індивідуальний кошторис – це кошторис окремого бюджетного закладу, наприклад, регіонального управління МВС України. Зведений кошторис видатків МВС України – видатки на утворення і функціонування Центрального апарату й регіональних управлінь, самостійних підрозділів МВС України»² [13]. Позначений підхід видається недостатньо аргументованим. По-перше, слід говорити не лише про формування, розподіл (перерозподіл) фондів коштів, а й про їх використання.

¹ [171] Чуприна Л. М. Правовий статус бюджетної установи як суб'єкта фінансових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2010. С. 67

² [13] Бойко В. В. До питання про фінансово-правовий статус МВС України. URL: http://www.lj.kherson.ua/2014/pravo01/part_2/14.pdf

Більше того, в контексті бюджетних установ (до яких належить і МВС України) варто наголошувати саме на публічних фондах коштів, оскільки йдеться про кошти відповідних бюджетів. По-друге, підхід В. В. Бойка стосовно існування кошторисного фінансування бюджетних установ та виокремлення відповідних видів таких кошторисів зауважень не викликає, проте навряд чи логічно стверджувати, що кошториси належать до ознак фінансово-правового статусу вказаних суб'єктів.

Є. А. Лукашева вважає за потрібне поділяти елементи правового статусу на дві групи. До першої групи належать основні елементи – права і обов'язки конкретного суб'єкта, який бере участь у відповідних правовідносинах, а до другої – додаткові або другорядні елементи, що залежать від прав та обов'язків [100, с. 92].¹ Разом із тим правник не зосереджує увагу на елементах, які мають утворювати другу групу, залишається нез'ясованим, які складові правового статусу «залежить від прав та обов'язків».

На думку А. Ю. Ільїна, до фінансово-правового статусу суб'єктів належить сукупність прав і обов'язків, предметів відання і повноважень, закріплених за конкретними суб'єктами [163, с. 58].² З цього приводу зауважимо таке. Дійсно, права і обов'язки є структурним елементом фінансового статусу суб'єкта. При цьому такі права і обов'язки належать саме конкретному суб'єкту або групі суб'єктів. Однак, на наш погляд, права і обов'язки та повноваження як елементи правового статусу є ідентичними. Зазначимо, що в контексті фінансово-правового статусу суб'єктів немає підстав для виокремлення, наприклад, такого елемента, як предмет відання, оскільки він якраз і окреслюється колом тих прав і обов'язків (повноважень), якими наділяється відповідний суб'єкт правовідносин.

Розмірковуючи про структуру фінансово-правового статусу суб'єктів, Н. Я. Якимчук обстоює іншу позицію й пропонує виділяти широке коло

¹ [100] Права человека: учебник для вузов /отв. ред.. Е. А. Лукашева. Москва, Норма: 2003. С. 92.

² [163] Финансовое право: учебник /под. ред. И. И. Кучерова. Москва : Эксмо, 2011. С. 58.

елементів, зокрема: 1) принципи правового статусу; 2) законні інтереси відповідного суб'єкта; 3) права; 4) обов'язки; 5) повноваження; 6) правові обмеження; 7) функції; 8) завдання; 9) гарантії; 10) правосуб'єктність; 11) відповідальність; 12) норми права [178, с. 77–98].¹ З цього приводу позначимо декілька моментів. По-перше, як нами вже наголошувалось, права і обов'язки та повноваження – синонімічні категорії, які використовуються для позначення правового статусу різних суб'єктів. По-друге, підхід, запропонований вченою, вбачається занадто широким і, на нашу думку, поєднує у собі різнорідні елементи. Вважаємо, наприклад, норми права недоцільно відносити до структури правового статусу бюджетних установ як суб'єктів фінансового права, оскільки вони виступають зовнішнім виразом, фіксацією прав та обов'язків, підстав відповідальності та заходів впливу і т.д.

Дискусійним також є віднесення до складових правового статусу правосуб'єктності. Детально не аналізуючи в межах цього підрозділу особливості правосуб'єктності у фінансових правовідносинах, її види і складові, звернемося до авторитетної думки, яку висловлює С. С. Алексєєв. Вчений стверджує, що « за своєю роллю, специфічним функціям в механізмі правосуб'єктність виступає як засіб закріплення кола суб'єктів – осіб, які володіють здатністю бути носіями суб'єктивних юридичних прав та обов'язків» [4, с.380].² Досліджуючи питання фінансово-правової правосуб'єктності, В. Є. Кириліна слушно підкреслює, що вона (правосуб'єктність) є важливою характеристикою суб'єкта права та основою його правового статусу [42, с. 32].³ Отже, правосуб'єктність становить собою принципову можливість бути суб'єктом відповідної галузі права і фактично виступає передумовою набуття відповідного правового статусу. При цьому

¹ [178] Якимчук Н. Я. Правовий статус розпорядників бюджетних коштів в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2010. С. 77 – 98.

² [4] Алексєєв С. С. Общая теория права. Москва. ТК «Велби», изд-во «Проспект», 2008. С. 380.

³ [42] Кирилина В. Е. Субъект налогового права как правовая категория. *Финансовое право*. 2004. № 3. С. 32.

така здатність мати та реалізовувати права і обов'язки у відповідних правовідносинах закріплюється у нормах права.

Притримується подібної позиції А. В. Панчишин, виокремлюючи такі елементи правового статусу: а) правові норми, що визначають статус (мова йде про норми конституційного та поточного законодавства, міжнародні договори); б) основні права, свободи, законні інтереси та обов'язки; в) правосуб'єктність; г) громадянство; д) правові принципи; е) гарантії прав і свобод; є) юридична відповідальність; ж) правовідносини загального (статутного) типу [89, с. 97].¹ Не зупиняючись на аналізі правосуб'єктності та правових принципів як складових правового статусу (про це вже йшлося вище), звернемо увагу на деякі моменти, які вважаємо дискусійними. Так, говорячи про фінансово-правовий статус суб'єктів фінансових правовідносин, у тому числі й бюджетних установ, навряд чи доцільно виокремлювати такий елемент, як громадянство. Фінансове законодавство не встановлює жодних «прив'язок» до такого факту.

Крім того, залишається нез'ясованим, що становить собою такий елемент правового статусу, як «правовідносини загального (статутного) типу», які відносини належать до такого типу. До того ж, підкорюючись логіці, якщо є загальні відносини, то мають бути і спеціальні. Однак А. В. Панчишин не розкриває зміст позначеного елемента правового статусу. На нашу думку, складники правового статусу реалізуються у перебігу відповідних правовідносин, однак самі правовідносини такими не є (елементом правового статусу). Аналогічна ситуація має місце й при виокремленні такого елемента, як «основні права, свободи, законні інтереси та обов'язки». Дійсно, права і обов'язки є важливою складовою будь-якого галузевого правового статусу суб'єктів. Проте що слід відносити до основних і які права та обов'язки є додатковими, наразі невідомо.

¹ [89] Панчишин А. В. Поняття, ознаки та структура категорії «правовий статус». *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С. 97.

Аналізує структуру фінансово-правового статусу й О. Ю. Бакаєва. На прикладі митних органів вчена виокремлює такі елементи правового статусу: цілі й завдання фінансової діяльності митних органів; функції таких органів у процесі здійснення фінансової діяльності; повноваження (права і обов'язки), які складають основний зміст фінансово-правового статусу суб'єктів; форми і методи їх фінансової діяльності та гарантії [7].¹ З наведеного вбачається, що правник виокремлює права і обов'язки (повноваження) як основний елемент фінансово-правового статусу, а інші є другорядними (додатковими). На наш погляд, за своєю силою та значущістю всі елементи фінансово-правового статусу мають розглядатися як рівнозначні, оскільки вони перебувають у єдності і формують цілісний статус суб'єкта.

Д. В. Шепелева, досліджуючи фінансово-правовий статус казенних підприємств, вказує на його особливості, які пов'язані з сукупністю їх прав та обов'язків, а також відповідальності як суб'єктів фінансового права і визначаються, з одного боку, реалізацією їх завдань і цілей, поставлених державою, а з другого – отриманням прибутку [173, с. 10].² Вбачається, що за такого підходу основними елементами фінансово-правового статусу є права і обов'язки, які безпосередньо пов'язані із тими завданнями і цілями, для реалізації яких створюються такі установи. Зауважимо, і це, на наш погляд, важливо, що отримання прибутку не притаманне бюджетним установам, вони за своєю суттю є неприбутковими і створюються для реалізації відповідних публічних інтересів.

На думку К. Ш. Хамідулліна, фінансово-правовий статус слід визначати як систему взаємопов'язаних прав, обов'язків, свобод та законних інтересів, що виникають у зв'язку з участю суб'єкта у фінансовій діяльності держави, а також гарантії його повноважень у фінансовій сфері і юридичну

¹ [7] Бакаева О. Ю. Понятие и структура категории «финансово-правовой статус» (на примере таможенных органов). *Российское право в Интернете*. 2004. № 4. URL: <http://rpi.msal.ru/prints/200404finance1.html>

² [173] Шепелева Д. В. Казенное предприятие как субъектов финансового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2016. С. 10.

відповідальність, закріплені нормами фінансового права [170, с. 37].¹ З наведеного вбачається, що до виокремлення елементів фінансово-правового статусу суб'єктів науковці підходять або вузько, виділяючи лише їх права та обов'язки (повноваження), або ж доповнюють його додатковими елементами (правові принципи, відповідальність, гарантії, громадянство, законні інтереси та ін.).

Конструктивним вбачається підхід, О. В. Дощициної, яка стверджує: «фінансово-правовий статус установи – це нерозривна сукупність прав, обов'язків, а також фінансово-правової відповідальності установи як суб'єкта фінансового права, що встановлена правовими актами різних рівнів (федеральними, регіональними та муніципальними) та локальними актами самої установи. При цьому фінансово-правовий статус установи реалізується за допомогою її участі у конкретних фінансових правовідносинах» [28, с. 8].² Дійсно, правовий статус бюджетних установ як учасників фінансових відносин встановлюється різними актами. Зокрема, може йтися про його закріплення на рівні законів та кодифікованих нормативно-правових актів, постанов, наказів відповідних органів, а також установчих документів бюджетних установ (статуту або положення). При цьому наголосимо, що закріплення правового статусу бюджетних установ на рівні установчих документів має також вагомє значення. Це пов'язано із тим, що у таких документах визначається основна діяльність таких суб'єктів. А як справедливо підкреслює К. О. Токарева, основна діяльність бюджетних установ дозволяє чітко визначити напрями використання коштів і може суттєво відрізнитися, залежно від профілю кожної конкретної бюджетної установи [160, с. 171].³

¹[170] Хамидуллин К. Ш. Финансово-правовые основы деятельности политических партий в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04. Москва, 2015. С. 37.

² [28] Дощицина О. В. Финансово-правовой статус автономного учреждения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2010. – С. 8.

³ [160] Токарева К. О. Структура бюджета: фінансово-правовий аналіз: монографія. Харків, Право: 2017. С. 171.

На підставі аналізу можемо зробити висновок, що фінансово-правовий статус бюджетних установ становить собою сукупність прав і обов'язків (повноважень), гарантій захисту встановлених законодавством прав, а також відповідальність бюджетних установ за порушення фінансового законодавства. Права і обов'язки (повноваження) бюджетних установ реалізуються у процесі здійснення ними фінансової діяльності.

Не зупиняючись на виокремленні елементів фінансово-правового статусу установ, В. В. Бехер наголошує на виокремленні його різних видів: загального, бюджетного та податкового [8, с. 152].¹ Проте вчена не пояснює, що становить собою загальний статус установ. На нашу думку, підхід, за якого у структурі фінансово-правового статусу виокремлюється бюджетно-правовий та податково-правовий статус, є цілком логічним. Як аргумент на користь зазначеної позиції можна навести внутрішню побудову фінансового права. Зазвичай у науці фінансового права виділяють дві основні підгалузі – бюджетне право та податкове право [165, с. 38].² З урахуванням того, що бюджетні установи є учасниками як бюджетних, так і податкових правовідносин, вони мають і відповідний правовий статус, який набувають у перебігу таких правовідносин.

Говорячи про бюджетний статус, доцільно акцентувати увагу на тому, що бюджетні установи виступають розпорядниками бюджетних коштів. Більше того, відповідно до положень Бюджетного кодексу України, бюджетна установа в особі її керівників може бути як головним розпорядником бюджетних коштів, так і розпорядником нижчого рівня. Обсяг повноважень (прав та обов'язків) розпорядників різних рівнів відрізняється.

Щодо податкового статусу бюджетних установ, то тут слід звернути увагу на певні особливості. У попередньому підрозділі дисертації

¹ [8] Бехер В. В., Бабіна К. И. Финансово-правовой статус государственных учреждений науки. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/finansovo-pravovoy-status-gosudarstvennyh-uchrezhdeniy-nauki>. С. 152.

² [165] Фінансове право: підручник; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2016. С. 38.

вказувалось на те, що бюджетні установи створюються від імені держави для реалізації «спеціальних» функцій, фінансуються за рахунок коштів відповідного бюджету і провадять свою діяльність на основі кошторису – основного планового фінансового документа, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій і досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень. Таке джерело доходів, як власні надходження бюджетних установ (кошти, отримані як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності належать до доходів бюджету і використовуються бюджетними установами на цілі, встановлені ст. 13 Бюджетного кодексу України. Також при визначенні бюджетних установ (п. 12 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України) ключовою їх характеристикою є неприбутковість – вони не отримують прибутку від своєї діяльності.

Як ми вже зазначали, ця ознака повною мірою розкривається у податково-правових відносинах, у яких бюджетні установи виступають неприбутковими організаціями. Зміст неприбутковості пояснено у податковому законодавстві України (з п.п. 133.4.1 п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України). Обов'язковою умовою для бюджетних установ як неприбуткових організацій є використання своїх доходів (прибутків) виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами [94, пп. 133.4.6 п.133.4 ст.133].¹ За умови дотримання всіх вимог, встановлених законодавцем, щодо неприбутковості бюджетні установи не є платниками податку на прибуток підприємств в Україні. Схожа ситуація має місце і за іншими податками, а за

¹ [94] Пп. 133.4.6 п.133.4 ст.133 Податкового кодексу України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>

деякими – бюджетні установи, хоча і є платниками, однак мають відповідні пільги. Детально на дослідженні податково-правового статусу бюджетних установ зупинимося у наступному розділі нашої роботи.

Зважаючи на вищезазначене, констатуємо, що фінансово-правовий статус бюджетних установ слід розглядати як сукупність прав і обов'язків, гарантій реалізації та захисту встановлених законодавством прав, а також відповідальність за порушення приписів фінансового законодавства. До елементів фінансово-правового статусу вказаних суб'єктів належать: 1) права і обов'язки (повноваження), встановлені чинним фінансовим законодавством України; 2) гарантії захисту встановлених законодавством прав; 3) відповідальність за порушення приписів фінансового законодавства. Правосуб'єктність виступає передумовою набуття фінансово-правового статусу бюджетними установами, що реалізується у процесі здійснення ними фінансової діяльності.

Висновки до розділу 1

На підставі ґрунтовного дослідження питань, які увійшли до першого розділу, зроблено такі висновки:

1. Фінансова правосуб'єктність бюджетних установ – це можливість бюджетних установ бути суб'єктом фінансового права та фінансових правовідносин, зміст якої полягає у здатності мати права й обов'язки, закріплені у нормах фінансового законодавства, реалізовувати їх та нести фінансову відповідальність у разі їх неналежного виконання (або невиконання). У складі фінансової правосуб'єктності виокремлюють : 1) фінансову правоздатність (здатність мати права й обов'язки, закріплені нормами фінансового законодавства); 2) фінансову дієздатність (здатність реалізовувати права і обов'язки, закріплені нормами фінансового

законодавства, та нести фінансову відповідальність у разі їх неналежного виконання (або невиконання).

2. Галузева правосуб'єктність передуює виникненню відповідного галузевого правового статусу. У рамках окремої правової галузі суб'єкт наділяється «підгалузевою» або спеціальною (видовою) правосуб'єктністю. Суб'єкти фінансового права мають фінансову правосуб'єктність (як загальну), а вже залежно від того, у які відносини вони вступають, ця правосуб'єктність змінюється (бюджетна, податкова, валютна й т. ін.). Фінансова правосуб'єктність є загальною для суб'єктів фінансового права, являє собою їх характеристику – юридичну властивість мати права та обов'язки, а також інші елементи правового статусу, які виникають у суб'єкта, коли він вступає у фінансово-правові відносини.

3. Зовнішня ідентифікація бюджетних установ як ознака суб'єкта фінансового права виражається через їх реєстрацію відповідними органами влади. Як розпорядники бюджетних коштів різних рівнів вони повинні заповнити Реєстраційну картку та відповідні установчі документи й подати їх до органів Державної казначейської служби України для внесення змін до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів, а як платники податків вони також зобов'язані надавати документи з необхідними даними для реєстрації, наприклад з відомостями для внесення до Реєстру неприбуткових установ та організацій і отримання ознаки неприбутковості для набуття відповідного податково-правового статусу.

4. Публічний інтерес як характеристика бюджетних установ розглядається як державний інтерес та інтерес територіальних громад (суспільний). При цьому такий (публічний) інтерес задовольняється за рахунок бюджетних коштів, оскільки бюджетні установи повністю фінансуються з бюджету відповідного рівня; навіть коли такі установи є зобов'язаною стороною у податкових правовідносинах (наприклад, при сплаті податку на додану вартість на загальних підставах за надання послуг,

не пов'язаних з їх основною діяльністю) або ж у разі отримання власних надходжень (які також є коштами відповідного бюджету), вони мають на меті задоволення публічного інтересу, тобто відповідних суспільних інтересів – залежно від їх основної діяльності у відповідних сферах: освіти, охорони здоров'я, національної оборони, соціального захисту та соціального забезпечення тощо.

5. Бюджетні установи за своєю природою є неоднорідними і можуть бути класифіковані: а) залежно від власника (державні чи муніципальні); б) залежно від функцій, які вони виконують (наукові, освітні, медичні, культурні, соціальні, спортивні та ін.). Перший критерій пов'язується із тим суб'єктом, яким вони створюються, а другий – з основною діяльністю конкретних бюджетних установ і саме він є визначальним для поділу бюджетних установ на певні види, бо саме за основною діяльністю такі суб'єкти суттєво різняться.

6. Законодавець надає право бюджетним установам самостійно заробляти кошти, однак водночас обмежує його через закріплення лише певних напрямів використання коштів, отриманих як власні надходження, від яких бюджетна установа не може відхилитися. Зазначений підхід не є логічним, оскільки бюджетні установи повинні самостійно відшукати відповідні додаткові дохідні джерела, але при цьому не мають права використовувати їх на власний розсуд для здійснення фінансування тих видатків, яких потребує відповідна бюджетна установа. Щоб уникнути зазначеної суперечності, запропоновано внести зміни до бюджетного законодавства і надати право бюджетним установам самостійно розпоряджатися коштами, які надходять як плата за послуги, виконання робіт, гранти, дарунки й т.д.

7. У структурі фінансово-правового статусу бюджетних установ виокремлено бюджетний і податковий статус. Це зумовлено внутрішньою побудовою галузі фінансового права, у якій виокремлюються дві підгалузі – бюджетне й податкове право. Бюджетні установи є учасниками як

бюджетних, так і податкових правовідносин, тому відповідного правового статусу вони набувають залежно від тих правовідносин, у яких безпосередньо беруть участь.

8. У бюджетних відносинах вони є розпорядниками бюджетних коштів різних рівнів (головними та нижчестоящими розпорядниками). Обсяг повноважень (прав та обов'язків) розпорядників різних рівнів відрізняється. Податково-правовий статус бюджетних установ характеризується такими особливостями: а) створюються вони від імені держави для реалізації «спеціальних» функцій; б) фінансуються за рахунок коштів відповідного бюджету; в) провадять свою діяльність на основі кошторису як основного планового фінансового документа, на підставі якого на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень. Також при визначенні бюджетних установ (п. 12 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України) ключовою їх характеристикою є неприбутковість – вони не отримують прибутку від здійснення своєї діяльності.

9. Неприбутковість як ознака бюджетних установ розкривається в контексті їх податково-правового статусу: такі установи не наділені правом розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів установи, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб, а їх доходи (прибутки) є доходами бюджету. Це ще раз свідчить про те, що бюджетні установи не отримують прибутку від своєї діяльності, а отже, не є платниками податку на прибуток підприємств в Україні.

10. Внесення змін до кошторисів бюджетних установ відбувається в межах стадії виконання таких кошторисів. Законодавчо встановлено вичерпний перелік підстав, за наявності яких можливе внесення змін до

кошторисів бюджетних установ (п. 47 постанови Кабінету Міністрів України № 228 від 28 лют. 2002 р.). Поряд із цим констатовано необхідність (1) внесення відповідних змін до розпису бюджету та (2) складання довідок про внесення змін до кошторису.

11. Зроблено акцент на відсутності детального правового регулювання останньої стадії «кошторисного процесу» - звітності про виконання кошторисів бюджетних установ. Законодавчо не визначено процедури складання й затвердження таких звітів. У нормах чинного бюджетного законодавства звітність про виконання Державного бюджету України та звітність про виконання кошторисів не розмежовується, однак вказані види звітності за своїм змістом не є тотожними.

12. Права й обов'язки як елемент правового статусу суб'єктів фінансових правовідносин закріплюються в нормативно-правових актах, що зумовлено як значенням фінансово-правових відносин для функціонування і розвитку держави та суспільства, так і методом правового регулювання фінансових правовідносин. У фінансових відносинах поряд з імперативним методом правового регулювання має місце й певне договірне регулювання, обмежене таким імперативом (наприклад, при наданні міжбюджетних трансфертів чи у відносинах щодо розстрочення або відстрочення податкового боргу платника податків й т.ін.).

РОЗДІЛ 2

КЛАСИФІКАЦІЯ ЕЛЕМЕНТІВ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

2.1. Права та обов'язки бюджетних установ

Одним із суб'єктів бюджетних правовідносин є бюджетні установи. Відповідно до п. 47 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України¹ [15], розпорядники бюджетних коштів – бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, довгострокових зобов'язань за енергосервісом та здійснення витрат бюджету. При цьому розпорядники бюджетних коштів залежно від обсягу їх прав бувають головними та нижчестоящими. На підставі положень ст. 22 Бюджетного кодексу України, констатуємо наявність трьох груп головних розпорядників бюджетних коштів, зокрема: 1) за бюджетними призначеннями, визначеними законом про Державний бюджет України – установи, уповноважені забезпечувати діяльність відповідних органів, в особі їх керівників; 2) за бюджетними призначеннями, визначеними рішенням про бюджет Автономної Республіки Крим, - уповноважені юридичні особи (бюджетні установи), що забезпечують діяльність Верховної Ради Автономної Республіки Крим та Ради міністрів Автономної Республіки Крим, а також міністерства та інші органи влади Автономної Республіки Крим в особі їх керівників; 3) за бюджетними призначеннями, визначеними іншими рішеннями про місцеві бюджети, - місцеві державні адміністрації, виконавчі органи та апарати місцевих рад (секретаріат Київської міської

¹ [15] П. 47 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

ради), структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників.

Показово, що за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів розпорядники поділяються у Бюджетному кодексі України (ст. 22) й у бюджетній класифікації, зокрема, у відомчій класифікації видатків бюджету, згідно з якою видатки бюджету класифікуються за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів¹ [15, ч. 3 ст. 10]. Як слушно вказує Н. Попадюха, метою відомчої класифікації є оптимізація кількості головних розпорядників коштів бюджетів, поліпшення бюджетного планування та побудова чіткої, організаційно досконалої системи державного управління. Саме з урахуванням відомчої класифікації Казначейство України веде реєстр розпорядників бюджетних коштів² [97, с. 216]. Дійсно, розпорядники бюджетних коштів різних рівнів фіксуються у Єдиному реєстрі розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів. Процедура включення відповідних розпорядників бюджетних коштів регламентована наказом Міністерства фінансів України від 22 грудня 2011 р. № 1691³ [123]. Таким чином, у зазначених суб'єктів виникає своєрідний обов'язок щодо постановки на облік шляхом заповнення реєстраційних карток та подання їх разом з низкою документів, оформлених в установленому законодавством порядку до органів Казначейства України. Після внесення відповідних даних до реєстру (по кожному розпоряднику окремо) їм присвоюється код за таким Єдиним реєстром, який є відмінною ознакою розпорядника бюджетних коштів.

Що стосується розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, то аналіз чинного законодавства, дає підстави для висновку, що це розпорядник, який у своїй діяльності підпорядкований відповідному головному

¹ [15] Ч. 3 ст. 10 Бюджетного кодексу України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² [97] Попадюха Н. Функції, права та обов'язки головних розпорядників коштів як учасників бюджетних правовідносин. *Міжнародний збірник наукових праць*. Вип. 3(15). С. 216.

³ [123] Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів: наказ Міністерства фінансів України від 22 груд. 2011 р. № 1691. URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE20346.html

розпоряднику та/або діяльність якого координується ним. Тобто, окрім обсягу повноважень, основною відмінністю головних розпорядників від розпорядників нижчого рівня є наявність у останніх підпорядкованості. З урахуванням викладеного розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня – це відповідна бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, довгострокових зобов'язань за енергосервісом та здійснення витрат бюджету, що підпорядкована певному головному розпоряднику та/або діяльність якого координується ним.

Н. Я. Якимчук переконана, що розпорядники бюджетних коштів поряд з іншими суб'єктами бюджетних правовідносин реалізують суб'єктивні бюджетні права (повноваження) в широкому їх розумінні. Йдеться про те, що вони є суб'єктами бюджетних правовідносин, які володіють бюджетною правосуб'єктністю, наділені рядом прав та обов'язків у бюджетній сфері (в тому числі бюджетними повноваженнями), потенційно володіють правом відновлення їх статусу в кожному наступному бюджетному періоді, а також характеризуються тим, що вони діють в особі їх керівників, які, як правило, не наділені власною бюджетною правосуб'єктністю¹ [178, с. 25–26]. У цілому погоджуємось із наведеними міркуваннями. Однак, вважаємо (і така переконаність ґрунтується на семантичному аналізі цих понять), що категорії «права та обов'язки» і «повноваження» є синонімічними й використовуються для характеристики різних суб'єктів² [51, с. 99].

При цьому слід звернути увагу на те, що в чинному бюджетному законодавстві України при закріпленні правового статусу бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів різних рівнів використовуються різніноманітні формулювання та категорії. На наш погляд, це пов'язано із недотриманням відповідних вимог юридичної техніки при розробленні та

¹ [178] Якимчук Н. Я. Правовий статус розпорядників бюджетних коштів в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2010. С. 25 – 26.

² [51] Косяченко К. Е. До питання про визначення фінансово-правового статусу бюджетних установ та його елементів. *Право і суспільство*. 2017. № 4. Ч. 2. С. 99.

систематизації нормативно-правових актів. Інколи чітко вказується, що такі суб'єкти «мають право вчиняти певні дії»¹ [122, п. 46], іноді – «повинні вчинити певну дію»² [122, абз. 4 п. 46] (встановлюється відповідний обов'язок). Проте у більшості випадків законодавець має на увазі закріплення тих дій, які повинен вчинити розпорядник бюджетних коштів відповідного рівня. Наведене свідчить, що вказані суб'єкти наділені відповідними повноваженнями. Більше того, можна говорити про наявність у головних розпорядників бюджетних коштів специфічних повноважень – бюджетних, наприклад, одержання бюджетних призначень, асигнувань тощо. Як закріплено у п. 8 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України, бюджетне призначення становить собою повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування. Бюджетне асигнування є повноваженням розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке також має кількісні, часові та цільові обмеження³ [15, п. 6 ч. 1 ст. 2]. Систематизуючи наведене, приєднуємося до міркувань науковців, які наголошують на важливості додержання чіткості, точності та однозначності термінології, яка використовується не лише у фінансово-правовій науці, а й у законодавстві. Послідовне виконання таких вимог сприятиме поліпшенню та вдосконаленню правотворчості, допоможе уникнути неоднакового трактування понять та категорій у галузі права⁴ [159, с. 114].

¹ [122] Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF/page2>

² [122] Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF/page2>

³ [15] П. 6 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

⁴ [159] Токарева К. О. Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2015. С. 114.

У загальному вигляді повноваження головних розпорядників бюджетних коштів визначені у ч. 5 ст. 22 Бюджетного кодексу України. Наприклад, вони розробляють плани діяльності на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди (включаючи заходи щодо реалізації інвестиційних проектів); організують та забезпечують на підставі плану діяльності та індикативних прогностичних показників бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди складання проекту кошторису та бюджетного запиту і подають їх Міністерству фінансів України (місцевому фінансовому органу); отримують бюджетні призначення шляхом їх затвердження у законі про Державний бюджет України (рішенні про місцевий бюджет); приймають рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та/або одержувачами бюджетних коштів, розподіляють та доводять до них у встановленому порядку обсяги бюджетних асигнувань; затверджують кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (плани використання бюджетних коштів одержувачів бюджетних коштів), якщо інше не передбачено законодавством; розробляють та затверджують паспорти бюджетних програм і складають звіти про їх виконання, аналізують показників виконання бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі) й т. д. [15]¹ Як убачається, у наведеній нормі згруповані всі повноваження головних розпорядників, незалежно від стадії бюджетного процесу, на якій вони мають реалізовуватися.

Схожа ситуація має місце й стосовно закріплення повноважень бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Більше того, детальна регламентація їх переліку відсутня. У ст. 22 Бюджетного кодексу України вказується, що розпорядник бюджетних коштів може уповноважити одержувача бюджетних коштів на виконання заходів,

¹ [15] Бюджетний кодекс України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

передбачених бюджетною програмою, та надати йому кошти бюджету (на безповоротній чи поворотній основі) в межах відповідних бюджетних асигнувань. Крім того, якщо в їх оперативному управлінні або господарському віданні знаходяться об'єкти, щодо яких здійснюється закупівля енергосервісу, то вони мають право брати довгострокові зобов'язання за енергосервісом на підставі істотних умов договору енергосервісу (ч. 7 ст. 22 Бюджетного кодексу України).

У цьому контексті Л. М. Чуприна підкреслює, що бюджетні установи при здійсненні функцій розпорядників бюджетних коштів наділяються комплексом бюджетних повноважень. Їх можна поділити залежно від стадій бюджетного процесу: а) повноваження, що виникають під час складання і розгляду бюджетів; б) повноваження на стадії виконання бюджету; в) повноваження, якими наділені розпорядники бюджетних коштів під час здійснення контролю та звітування про виконання бюджетів¹ [171, с. 117]. Підхід, запропонований вченою, можна частково підтримати. Дійсно, кожна зі стадій бюджетного процесу має свої особливості, а органи, які беруть участь на відповідній стадії бюджетного процесу, наділені відповідним комплексом прав та обов'язків (повноважень). У той же час, якщо виходити з чинного бюджетного законодавства, то можна констатувати, що наразі в Україні закріплено чотири стадії бюджетного процесу: 1) складання проектів бюджетів; 2) розгляд проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет); 3) виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет); 4) підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього (ч. 1 ст. 19 Бюджетного кодексу України). При цьому контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами здійснюється на всіх

¹ [171] Чуприна Л. М. Правовий статус бюджетної установи як суб'єкта фінансових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2010. С. 117.

стадіях бюджетного процесу, а не виокремлюється як стадія бюджетного процесу.

Зупинимося більш детально на з'ясуванні повноважень (прав і обов'язків) розпорядників бюджетних коштів на цих стадіях бюджетного процесу. Так, на підставі аналізу положень чинного бюджетного законодавства констатуємо, що на стадії складання проекту бюджету повноваження бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів можна поділити на декілька блоків, зокрема, йдеться про повноваження, пов'язані із: 1) складанням проектів кошторисів та поданням їх до відповідних органів; 2) складанням, затвердженням та поданням до Міністерства фінансів України (місцевих фінансових органів) бюджетних запитів, їх уточненням тощо; 3) розробленням планів своєї діяльності на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди (що включають заходи з реалізації інвестиційних проектів).

На другій стадії бюджетного процесу (розгляд та затвердження бюджетів) розпорядники бюджетних коштів не наділені жодними повноваженнями. Стосовно третьої стадії бюджетного процесу відзначимо, що бюджетні установи мають низку повноважень на кожній стадії виконання бюджету. На позначеній стадії бюджетного процесу вказані суб'єкти реалізують такі повноваження: 1) затверджують кошториси; 2) забезпечують управління бюджетними асигнуваннями і здійснюють контроль за виконанням процедур та вимог, встановлених Бюджетним кодексом України; 3) беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі в межах бюджетних асигнувань (за спеціальним фондом – виключно в межах фактичних надходжень спеціального фонду бюджету); 4) здійснюють реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань; 5) приймають рішення про оплату товарів, робіт і послуг (після їх отримання) та надають доручення Казначейству України на здійснення платежу; 6) забезпечують у повному обсязі проведення розрахунків за електричну та теплову енергію, водопостачання, водовідведення, природний газ та послуги зв'язку, які споживаються

бюджетними установами, та укладають договори за кожним видом енергоносіїв та ін. Вказані повноваження розпорядники бюджетних коштів обов'язково реалізують у перебігу кожної стадії виконання бюджетів різних рівнів за видатками.

Слід звернути увагу на те, що Бюджетним кодексом України встановлено певні повноваження розпорядника бюджетних коштів, які він має здійснювати лише у відповідних випадках. Наприклад, згідно з ч. 8 ст. 51 вищезазначеного акта, якщо фактичний обсяг власних надходжень за спеціальним фондом кошторису бюджетної установи менший від планових показників, врахованих у спеціальному фонді її кошторису, розпорядник бюджетних коштів має до закінчення бюджетного періоду внести зміни до спеціального фонду кошторису щодо зменшення власних надходжень і видатків з урахуванням очікуваного виконання спеціального фонду кошторису у відповідному бюджетному періоді. Крім того, розпорядники бюджетних коштів упорядковують бюджетні зобов'язання з урахуванням внесених змін до спеціального фонду кошторису ¹[15].

У ч. 9 цієї ж статті Бюджетного кодексу України також закріплено повноваження розпорядників бюджетних коштів, що має спорадичний чи несистематичний характер. Так, у разі перевищення обсягів власних надходжень бюджетних установ відповідних витрат, затверджених законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), розпорядник бюджетних коштів передбачає спрямування таких надпланових обсягів у першу чергу на погашення заборгованості з оплати праці, нарахувань на заробітну плату, стипендій, комунальних послуг та енергоносіїв. Якщо такої заборгованості немає, розпорядник бюджетних коштів спрямовує по 50 відсотків коштів на заходи, що здійснюються за рахунок відповідних надходжень, та на заходи, необхідні для виконання основних функцій, але не забезпечені коштами загального фонду бюджету за

¹ [15] Бюджетний кодекс України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

відповідною бюджетною програмою. При цьому обов'язково такий розпорядник здійснює перерозподіл обсягів узятих бюджетних зобов'язань за загальним фондом бюджету для проведення видатків за цими зобов'язаннями із спеціального фонду бюджету [15]¹.

Стаття 58 Бюджетного кодексу України закріплює, що на стадії підготовки та розгляду звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку. Крім того, вони забезпечують складання та подання звітності про виконання бюджетів (фінансова й бюджетна звітність).

Через обмежений обсяг дисертаційної роботи, на розгляді окремих повноважень бюджетних установ більш детально зупинимося в рамках кожної стадії бюджетного процесу. Як уже вказувалося, на стадії складання проекту бюджету одним із повноважень зазначених суб'єктів є складання бюджетних запитів – документів, які містять пропозиції з відповідним обґрунтуванням щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для його діяльності на наступні бюджетні періоди (п. 9 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України). Бюджетні запити складаються на основі інструкцій з підготовки бюджетних запитів, що розробляються Міністерством фінансів України і затверджуються відповідним наказом² [104].

За Інструкцією з підготовки бюджетних запитів, головні розпорядники мають подавати відповідні бюджетні запити в паперовому та електронному вигляді з використанням автоматизованої системи ведення державного бюджету (АІС «Держбюджет») за трьома формами (Форма – 1 – загальна (призначена для наведення узагальнених показників діяльності головного розпорядника і розподілу граничного обсягу та індикативних прогнозних

¹ [15] Бюджетний кодекс України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² [104] Про затвердження Інструкції з підготовки бюджетних запитів: наказ Міністерства фінансів України від 06 черв. 2012 р. № 687. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1057-12>

показників за бюджетними програмами); Форма – 2 – індивідуальна (призначена для наведення детальної інформації з обґрунтуваннями щодо показників, передбачених за кожною бюджетною програмою); Форма – 3 – додаткова (призначена для представлення та обґрунтування пропозицій щодо додаткових поточних та капітальних видатків та/або надання кредитів на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди)¹ [104, п. 1.2].

У кожній із позначених форм міститься інформація щодо конкретного головного розпорядника бюджетних коштів та відповідної бюджетної програми. Зокрема, йдеться про мету та завдання бюджетної програми; строки та підстави реалізації; надходження для виконання бюджетної програми; видатки та надання кредитів за кодами відповідної класифікації бюджету; результативні показники бюджетної програми; державні цільові програми, які виконуються в межах бюджетної програми та інші відомості. Зазначені форми заповнюються послідовно, кожна наступна форма заповнюється на підставі показників попередньої. При підготовці бюджетного запиту одним із обов'язків головних розпорядників є забезпечення своєчасності його подання, достовірності показників та достовірності інформації, яка міститься у ньому і необхідна для аналізу показників проекту Державного бюджету України, індикативних прогностичних показників Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди. Для забезпечення реалізації вказаного повноваження розпорядники бюджетних коштів окрім наведених форм мають подавати до Міністерства фінансів України підтвердні документи та матеріали. До переліку таких документів та матеріалів належать: детальні розрахунки, вимоги відповідних міжнародних договорів, регламенти проведення заходів, дозвільна документація щодо будівництва, акти про виділення земельних ділянок для будівництва, інформація щодо можливості підключення інженерних мереж, титули будов (об'єктів), проектно-кошторисна

¹ [104] П. 1.2 наказу Міністерства фінансів України від 06 черв. 2012 р. № 687 «Про затвердження Інструкції з підготовки бюджетних запитів». URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1057-12>

документація, результати аналізу ринкових пропозицій, перелік обладнання та інвентарю тощо ¹[4, п. 1.5].

Крім того, кожен головний розпорядник обов'язково враховує відповідні організаційні, фінансові (у тому числі граничні обсяги видатків та надання кредитів загального фонду державного бюджету на плановий бюджетний період) та індикативні прогнозні показники обсягів видатків або надання кредитів загального фонду державного бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди та інших обмежень, які щороку доводяться Міністерством фінансів України до головних розпорядників бюджетних коштів² [104, п. 1.6]. З наведеного бачимо, що, незважаючи на наявність відповідного обов'язку (повноваження) щодо складання бюджетних запитів у головних розпорядників бюджетних коштів, у цьому процесі бере участь Міністерство фінансів України. Це свідчить про наявність відповідної кореляції повноважень між різними суб'єктами бюджетного процесу.

Ще раз підкреслимо, що законодавець використовує різні категорії для позначення правового статусу бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів. На стадії складання проекту державного бюджету, зокрема при складанні бюджетних запитів, наголошується на існуванні не лише повноважень у головних розпорядників бюджетних коштів, а й на наявності певних прав. Наприклад, відповідно до п. 1.15 вже згадуваної Інструкції з підготовки бюджетних запитів [104], головний розпорядник у межах, доведених Мінфіном, граничного обсягу та індикативних прогнозних показників може внести пропозиції щодо зменшення порівняно з поточним бюджетним періодом видатків та/або надання кредитів загального фонду державного бюджету за одними бюджетними програмами та збільшити за іншими. При цьому такі пропозиції мають бути обґрунтовані в частині

¹ [104] П. 1.5 наказу Міністерства фінансів України від 06 черв. 2012 р. № 687 «Про затвердження Інструкції з підготовки бюджетних запитів». URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1057-12>

² [104] П. 1.6 наказу Міністерства фінансів України від 06 черв. 2012 р. № 687 «Про затвердження Інструкції з підготовки бюджетних запитів». URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1057-12>

необхідності такого перерозподілу та можливості реалізації головним розпорядником відповідних бюджетних програм у запропонованих ним обсягах. З огляду на наведене, ще раз акцентуємо увагу на необхідності узгодження положень чинного бюджетного законодавства щодо використання термінології. На наше переконання, слід чітко визначити у законодавчих приписах повноваження бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів або ж, навпаки, чітко розмежувати їх права та обов'язки й дотримуватись обраного підходу в усіх актах бюджетного законодавства.

Повертаючись до аналізу повноважень бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів на різних стадіях бюджетного процесу, зазначимо, що на стадії виконання Державного бюджету України одним з таких є затвердження кошторисів бюджетних установ. Кошторис є основним плановим фінансовим документом бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень (п. 30 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України). Порядок складання розгляду, затвердження кошторисів бюджетних установ деталізовано у постанові Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228¹ [122]. У процесі затвердження кошторисів бюджетних установ розпорядники бюджетних коштів також мають низку повноважень. Для правильної та своєчасної організації роботи, пов'язаної із складанням проектів кошторисів, головні розпорядники, керуючись відповідними вказівками Мінфіну, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевих фінансових органів щодо складання проектів відповідних бюджетів на наступний рік: (а) встановлюють для розпорядників нижчого рівня граничні обсяги видатків бюджету та/або надання кредитів з бюджету із загального фонду бюджету,

¹ [122] Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF/page2>

термін подання проектів кошторисів і дають вказівки щодо їх складання; (б) розробляють і повідомляють розпорядникам нижчого рівня інші показники, яких вони повинні дотримуватися відповідно до законодавства і які необхідні для правильного визначення видатків бюджету та надання кредитів з бюджету у проектах кошторисів; (в) забезпечують складення проектів кошторисів на бюджетні програми (функції), що виконуються безпосередньо головними розпорядниками.

Так само, як і на першій стадії бюджетного процесу, на стадії виконання бюджетів розпорядники коштів бюджету мають не лише повноваження, а й окремо визначені права, що свідчить про необхідність удосконалення бюджетного законодавства і використання однакової термінології. Як приклад, вказані суб'єкти мають право брати бюджетні зобов'язання щодо видатків бюджету або надання кредитів з бюджету відповідно до кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету, плану надання кредитів із загального фонду бюджету та плану спеціального фонду виходячи з потреби у забезпеченні здійснення пріоритетних заходів та з урахуванням платежів, необхідних для погашення зобов'язань минулих періодів, узятих на облік органами Казначейства, якщо інше не передбачено законодавством¹ [122, п. 46]. На нашу думку, більш виваженим є підхід, за якого розпорядники бюджетних коштів наділяються відповідними повноваженнями. Це пов'язано із декількома факторами. По-перше, загальновідомо, що кожному праву має кореспондувати відповідний обов'язок. На відміну від податково-правового регулювання, де розмежовано права і обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, у бюджетних відносинах такої диференціації та взаємозв'язку між відповідними правами та обов'язками немає. По-друге, категорія «повноваження» використовується для характеристики владних суб'єктів правовідносин.

¹ [122] П. 46 постанови Кабінету Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228 «Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ». URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF/page2>

Бюджетні установи як учасники бюджетних відносин мають доволі широке коло повноважень (прав та обов'язків) на кожній стадії бюджетного процесу. На стадії підготовки, розгляду та затвердження звіту про виконання бюджету відповідного рівня ці установи також наділені відповідними правами та обов'язками. Зокрема, як закріплено в абз. 2 ч. 2 ст. 56 Бюджетного кодексу України, бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України.

М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова слушно акцентують увагу на тому, що організація та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах має свої особливості. Такі особливості полягають у необхідності ведення обліку та здійсненні постійного контролю за отриманими асигнуваннями, власними надходженнями та їх використанням відповідно до вимог, встановлених Бюджетним кодексом, інструкціями Державного казначейства та згідно із затвердженим кошторисом фінансування діяльності установи [71, с. 3].¹ Підтримуючи ці міркування, зазначимо, що такі особливості бухгалтерського обліку у бюджетних установах обумовлені ще й певною подвійністю у фінансуванні бюджетних установ. Йдеться про те, що, з одного боку бюджетні установи фінансуються за рахунок бюджетних коштів, з іншого – мають можливість заробляти власні кошти (наприклад, за надання відповідних послуг). Водночас спостерігається певна нелогічність й у правовому режимі таких власних коштів бюджетних установ. Незважаючи на те, що вони є частиною доходів відповідного бюджету, суб'єкти, які їх отримали, не можуть здійснювати управління такими коштами на власний розсуд.

Показово, що бухгалтерський облік, який здійснює бюджетна установа через уповноважену особу (головного бухгалтера), реалізується шляхом

¹ [71] Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2011. С. 3.

складання та подання фінансової і бюджетної звітності відповідно до встановлених вимог (ч. 3 ст. 58 Бюджетного кодексу України). Наведене свідчить про те, що на одній стадії бюджетного процесу одним і тим самим суб'єктам надаються різні повноваження. Проаналізувавши Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»[106]¹, констатуємо, що бюджетні установи при реалізації обов'язку щодо подання фінансової звітності можуть виступати як контролюючим, так і контрольованим суб'єктом державного сектору (як розпорядники бюджетних коштів різних рівнів) [106, п. 4 р. 1].²

Фінансова звітність бюджетних установ містить декілька складових: а) баланс; б) звіт про фінансові результати; в) звіт про власний капітал; г) звіт про рух грошових коштів та приміток до річної фінансової звітності [106, п. 1 розд. IV]. Кожен з позначених документів є окремим, має власну структуру й певні особливості заповнення та подання. Наприклад, звіт про фінансові результати містить у собі інформацію про доходи, витрати, дефіцит/профіцит в результаті діяльності суб'єкта державного сектору (розпорядника бюджетних коштів) та бюджету протягом звітного періоду. Такі відомості також мають певну внутрішню структуру і відображаються у 4 розділах: 1) фінансовий результат діяльності; 2) видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету; 3) виконання бюджету (кошторису); 4) елементи витрат за обмінними операціями. Подібна структурованість дозволяє ретельно фіксувати відповідні показники і забезпечує прозорість фінансової звітності суб'єкта, який її подає. Як ми вже зазначали, фінансова звітність бюджетних установ як суб'єктів державного сектору (розпорядників бюджетних коштів) подається за звітний період. Таким може бути квартал (починається з 1 січня

¹ [106] Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28 груд. 2009 р. № 1541. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>

² [106] Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28 груд. 2009 р. № 1541. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>

року і до останнього дня звітнього кварталу) або рік (бюджетний період, з 1 січня по 31 грудня відповідного року) [110, п. 7].¹

Ще одним різновидом звітності, яку подають бюджетні установи як розпорядники бюджетних коштів різних рівнів на стадії підготовки, розгляду звіту про виконання бюджету та прийняття рішення щодо нього, є бюджетна звітність. Такий вид звітності відображає стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації [15, абз. 4 ч. 1 ст. 58].² Бюджетна звітність подається за певний період, який може становити місяць (1 січня року – останній день звітнього місяця), квартал (1 січня – останній день звітнього кварталу), рік (1 січня – 31 грудня відповідного року) [121, п. 5].³ З наведеного бачимо, що звітний період для подання фінансової і бюджетної звітності збігається. Квартальна й річна бюджетна звітність подається в такі ж строки, що встановлені для фінансової звітності. При цьому головні розпорядники затверджують терміни подання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами, включеними до їх мережі, з таким розрахунком, щоб вони вкладались у терміни подання бюджетної звітності до органів Казначейства України. Таким чином, головні розпорядники бюджетних коштів можуть у такий спосіб коригувати строки подання бюджетної звітності нижчестоящими розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів на свій розсуд, однак у межах загальних строків, встановлених для подання такої звітності до відповідних органів.

Розкриваючи специфіку подання бюджетної звітності бюджетними установами як розпорядниками бюджетних коштів, зазначимо, що така звітність складається з низки окремих звітів. Так, розпорядники бюджетних коштів мають подавати звіти про надходження й використання коштів:

¹ [110] П. 7 Порядку заповнення форм фінансової звітності суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 28 лют. 2017 р. № 307. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>

² [15] Абз. 4 ч. 1 ст. 58 Бюджетного кодексу України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

³ [121] П. 5 Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: наказ Міністерства фінансів України від 24 січ. 2012 р. № 44. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>

загального фонду; надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги; коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень; інших надходжень спеціального фонду; коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій), а також звіти про заборгованість за бюджетними коштами та про заборгованість за окремими програмами [121, п. 1 розд. II].¹ Окрім вже згаданих звітів елементи бюджетної звітності деталізуються у пояснювальній записці та формах (реєстри залишків бюджетних коштів, різноманітні довідки (про використання іноземних грантів, сплату до бюджету штрафів, накладених контролюючими органами та ін.). Зазначимо, що бюджетна звітність розпорядників бюджетних коштів (так само, як і фінансова) є доволі деталізованою для забезпечення прозорості та цільового спрямування використання бюджетних коштів.

Підсумовуючи вищенаведене, констатуємо, що бюджетні установи виступають у бюджетному процесі як розпорядники бюджетних коштів різних рівнів. Вказані суб'єкти беруть участь лише на деяких стадіях бюджетного процесу – складання проектів бюджетів (як державного, так і місцевих), виконання відповідних бюджетів, а також підготовка, розгляд звіту про виконання відповідного бюджету та прийняття рішення щодо нього. Зауважимо, що на стадії розгляду та затвердження бюджетів розпорядники бюджетних коштів не мають жодних повноважень (прав та обов'язків).

Розкриваючи зміст і структуру фінансово-правового статусу бюджетних установ, ми акцентували увагу на тому, що такий статус становлять права і обов'язки (повноваження) бюджетних установ, гарантії захисту їх прав та фінансова відповідальність, що має місце у сфері

¹ [121] П. 1 Р. II Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: наказ Міністерства фінансів України від 24 січ. 2012 р. № 44. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>

бюджетно-правового та податково-правового регулювання. Окреслюючи права і обов'язки бюджетних установ у податкових відносинах, І. Ю. Карандаєв відзначає, що «бюджетні установи нарівні з іншими юридичними особами визнаються платниками податків і зборів, що обумовлює їх участь у податкових правовідносинах» [37, с. 46].¹ Викладена позиція має бути підтримана у контексті того, що бюджетні установи також беруть участь у податкових правовідносинах, при цьому останні мають певні особливості. Незважаючи на те, що бюджетні установи є неприбутковими (цю ознаку ми розкривали у першому розділі роботи), і за загальним правилом вони не є платниками податку на прибуток підприємств в Україні, все одно наділяються певними правами і обов'язками. Схожа ситуація виникає й при сплаті податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, земельного податку і т. д.

Розглядаючи податковий обов'язок платника (за будь-яким податком), науковці традиційно виділяють три його складові, зокрема, обов'язок: 1) зі сплати податку; 2) з податкового обліку; 3) з податкової звітності [58, с. 385; 30, с. 28].² Податковий обов'язок бюджетних установ має усічений склад, вони не сплачують податок (відсутній об'єкт оподаткування), а лише мають стати на облік й подавати відповідну податкову звітність для того, щоб держава в особі податкових органів мала змогу контролювати діяльність таких суб'єктів. Розглянемо більш детально специфіку виконання податкового обов'язку бюджетними установами за позначеними податками.

1. Податок на прибуток. Знов-таки, акцентуючи увагу на тому, що за загальним правилом бюджетні установи не сплачують податок на прибуток підприємств в Україні, зазначимо, що це не позбавляє їх виконання податкового обов'язку щодо обліку та звітності. Останній полягає у необхідності подати в установленому порядку документи для внесення до

¹ [37] Карандаєв І. Ю. Финансово-правовое регулирование деятельности бюджетных учреждений в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2014. С. 46

² Див.: [58; 30] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права в 6 т. Т. 3. Учение о налоге. Харьков: Легас-Право, 2005. С. 385. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку: монографія. Харків. Право, 2013. С. 28

Реєстру неприбуткових установ та організацій [94, пп. 133. 4.1 п. 133.4 ст. 133]¹. Реєстр становить собою автоматизовану систему збору, накопичення та обробки даних про неприбуткові підприємства, установи та організації відповідно до п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України. Включення неприбуткових організацій до цього Реєстру відбувається шляхом присвоєння контролюючим органом ознаки неприбутковості такій організації. Однак окрім цієї ознаки неприбутковості бюджетна установа має подати до контролюючого органу низку документів, зокрема: 1) реєстраційну заяву платника податків за встановленою формою; 2) копії установчих документів неприбуткової організації (засвідчені підписом керівника або представника такої організації та скріплені печаткою (за наявності)) [179, п. 6].²

При цьому подання вказаних документів має відбуватися одним із законодавчо встановлених способів: а) особисто керівником або представником неприбуткової організації (в обох випадках з документальним підтвердженням особи та її повноважень) або уповноваженою на це особою; б) поштою з повідомленням про вручення та описом вкладення; в) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством, якщо установчі документи оприлюднені на порталі електронних сервісів; г) державному реєстратору як додаток до заяви про державну реєстрацію створення юридичної особи або змін до відомостей про юридичну особу [179, п. 6].³ Таким чином, відповідній установі як суб'єкту, що реалізує обов'язок з податкового обліку, надається право обирати найбільш оптимальний спосіб надання необхідних документів

¹ [94] Пп. 133.4.1 п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>

² [179] П. 6 Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру: постанова Кабінету Міністрів України від 16 лип. 2017 р. № 440. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/440-2016-%D0%BF>

³ Там само.

контролюючому органу задля включення суб'єкта до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Обов'язок з податкового обліку вважається виконаним з моменту (з дня) прийняття контролюючим органом рішення про включення неприбуткової організації до Реєстру. Відповідно до п. 8 вже згадуваної постанови, таке рішення приймається контролюючим органом за результатами розгляду поданих документів протягом 14 календарних днів з дня їх отримання.

У разі неподання таких документів у встановлений строк бюджетна установа набуває іншого статусу в контексті податку на прибуток підприємств. Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 16 липня 2017 р. № 440 «Про затвердження Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру», неприбуткові організації, включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій на день набрання чинності Законом України від 17 лип. 2015 р. № 652-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування неприбуткових організацій», зобов'язані з метою включення до нового Реєстру неприбуткових установ та організацій привести у строк до 1 липня 2017 року свої установчі документи у відповідність із вимогами, встановленими п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України, та у цей самий строк подати копії таких документів контролюючому органу [94]¹. З огляду на викладене, якщо бюджетними установами не дотримано встановленого порядку, вони виключаються контролюючим органом з Реєстру неприбуткових установ та організацій і стають платниками податку на прибуток підприємств на загальних підставах.

Наведене свідчить про те, що невиконання обов'язку з податкового обліку тягне за собою не лише настання відповідальності за порушення

¹ [94] П. 35 Прикінцевих положень Податкового кодексу України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>

податкового законодавства, а й зміну фінансово-правового статусу в податкових відносинах. У такому разі бюджетні установи позбавляються статусу неприбуткової організації і стають платниками податку на прибуток підприємств на загальних підставах. Разом із тим, слід зазначити, що цей «загальний» статус бюджетних установ як платників податку має певну специфіку, зокрема, у таких суб'єктів як «загальний», так і «спеціальний» статус за податком на прибуток підприємств має усічений склад.

Перехід бюджетної установи на загальний режим оподаткування податком на прибуток підприємств у цьому контексті виступає як певна санкція. Водночас зауважимо, що подібне встановлення загального режиму оподаткування податком на прибуток підприємств є певною фікцією, оскільки правовий статус бюджетних установ як платників вказаного податку не змінюється. Це свідчить про наявність у бюджетних установ обов'язків щодо обліку та звітності навіть у разі порушення ними нормативних приписів, закріплених постановою Кабінету Міністрів України від 16 липня 2017 р. № 440 «Про затвердження Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру» [179].¹

Так, згідно з п. 46.2 ст. 46 Податкового кодексу України неприбуткові підприємства, установи та організації, визначені п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України, подають звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику та річну фінансову звітність [94]². З наведеної норми можемо констатувати обов'язок бюджетних установ як неприбуткових організацій

¹ [179] Про затвердження Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру: постанова Кабінету Міністрів України від 16 лип. 2017 р. № 440. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/440-2016-%D0%BF>

² [94] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>

подавати два різновиди звітності: а) про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації; б) річну фінансову звітність.

Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації – це обов’язкова форма звітності для всіх бюджетних установ як виду неприбуткових організацій. За загальним правилом вказаний звіт подають за базовий податковий (звітний) період, що дорівнює календарному року протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року. У разі, якщо бюджетна установа порушила вимог податкового законодавства визначених п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України, вона зобов’язана подати звіт у термін, визначений для місячного податкового (звітного) періоду – 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. Звіт складається за період з початку року по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення [125].¹ Із наведеного бачимо, що для бюджетних установ, які порушили приписи податкового законодавства стосовно процедури внесення таких установ до Реєстру, період, протягом якого необхідно подати звітність суттєво скорочено.

Крім того, за період з першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому вчинено таке порушення, до 31 грудня податкового (звітного) року неприбуткова організація зобов’язана щоквартально подавати до контролюючого органу квартальну фінансову звітність і податкову декларацію з податку на прибуток підприємств (з наростаючим підсумком) у термін, визначений п. 49.18.2 п. 49.18 ст. 49 Податкового кодексу України для квартального звітного (податкового) періоду, та сплачувати податок у термін, встановлений п. 57.1 ст. 57 зазначеного акта [125]². Вказана норма поширюється і на бюджетні установи як різновид неприбуткових організацій,

¹ [125] Про затвердження форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації: лист Державної фіскальної служби України від 17 жовт. 2016 р. № 33649/7/99-99-15-02-01-17. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/69989.html>

² [125] Про затвердження форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації: лист Державної фіскальної служби України від 17 жовт. 2016 р. № 33649/7/99-99-15-02-01-17. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/69989.html>

однак у цій ситуації постає питання про сенс подання такої податкової декларації. Більше того, нез'ясованим залишається питання, про який наростаючий підсумок йдеться, якщо у бюджетних установ взагалі немає об'єкта оподаткування і вони не є платниками податку на прибуток.

Попри те, що вони не є платниками податку на прибуток підприємств, мають поінформувати податкові органи про одержані доходи (прибутки) за звітний період та яким чином вони витрачені, на які цілі. У цьому контексті доцільно звернути увагу на множинність категорій, що використовуються при визначенні правового механізму реалізації податкового обов'язку бюджетними установами з податку на прибуток. Навіть при характеристиці звітності за вказаним податком використовується дві категорії – «дохід» та «прибуток». На перший погляд, можна зробити висновок, що вони використовуються як синонімічні, однак семантичне тлумачення їх змісту говорить про те, що такий підхід є хибним. «Дохід» становить собою гроші або матеріальні цінності, одержувані різними суб'єктами (державою, торгово-промисловою установою, приватною особою і т. ін.) в результаті якої-небудь діяльності [143, с. 397].¹ Категорія «прибуток» має декілька значень і розглядається як: а) сума, яка складає різницю між доходом і витратами; б) приріст, збільшення чого-небудь [145, с. 564].² Крім того, виходячи з логіки законодавця, викладеній у податковому законодавстві, ці категорії мають свої відмінності – залежно від суб'єкта, який отримує відповідні кошти: категорія «дохід» використовується стосовно фізичних осіб як платників податків, а «прибуток» – для юридичних.

Бюджетні установи у податкових правовідносинах виступають різновидом неприбуткових організацій. З огляду на це, вести мову про отримання прибутку неприбутковими організаціями, на нашу думку, вбачається не коректним. Ті кошти, які отримують бюджетні установи за надання відповідних платних послуг (виконання робіт, гранти, дарунки,

¹ [143] Словник української мови: в 11 т. Т. 2, 1971. С. 397.

² [145] Словник української мови: в 11 т. Т. 7, 1976. С. 564.

благодійні внески, кошти від реалізації продукції, майна чи іншої діяльності), згідно з бюджетним законодавством України є власними надходженнями бюджетних установ [15, п. 15 ч. 1 ст. 2].¹ Із цього випливає подвійність природи таких надходжень бюджетних установ: одного боку, це кошти, які отримують бюджетні установи за надання певних послуг (виконання робіт тощо), вони становлять їх дохід, а з другого боку, такі кошти є доходом спеціального фонду бюджету. Ці кошти обліковуються на єдиному казначейському рахунку, і бюджетні установи мають обмежені права щодо розпорядження такими коштами.

Навряд чи такий підхід є логічним з огляду на те, що наразі бюджетні установи як заробляють такі кошти шляхом виконання робіт, надання послуг і т.д., так і використовують їх лише на визначені законодавством цілі, про що звітують відповідним органам. Так, власні надходження бюджетних установ фіксуються у кошторисі бюджетних установ (за спеціальним фондом). Як відзначає К. О. Токарева, видатки спеціального фонду кошторису плануються за встановленими напрямками використання: на погашення заборгованості бюджетної установи за бюджетними зобов'язаннями за спеціальним та загальним фондом кошторису та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду [160, с. 169].² Беручи до уваги викладене, вбачається логічним по-іншому підходити до регулювання правового статусу бюджетних установ як платників податків на прибуток підприємств. Зокрема, враховуючи правову природу бюджетних установ та особливості їх фінансування, на наш погляд, власні надходження бюджетних установ слід розглядати як кошти, якими вони мають право розпоряджатися на власний розсуд (в рамках своєї основної діяльності), однак такі кошти не

¹ [15] П. 15 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² [160] Токарева К. О. Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз: монографія. Харків: Право, 2017. С. 169.

повинні оподатковуватись з огляду на сутність бюджетних установ та мету їх створення.

Більше того, якщо говорити про перехід бюджетної установи на загальний режим оподаткування прибутком на прибуток підприємств в Україні, то об'єктом оподаткування фактично виступатимуть бюджетні кошти, їх оподаткування лише призведе до втрат бюджетів. На нашу думку, навіть якщо бюджетною установою вчиняються певні правопорушення податкового законодавства, слід встановити певні заходи відповідальності, які стимулюватимуть вказаних суб'єктів до правомірної поведінки у подальшому та матимуть певний каральний ефект, а не запроваджувати такий режим, який неможливо застосувати на практиці.

Повертаючись до розкриття податкового обов'язку бюджетних установ з подання звітності за податком на прибуток підприємств, стосовно іншого різновиду звітності зазначимо таке. Відповідно до п. 46.2 ст. 46 Податкового кодексу України фінансова звітність, що складається та подається неприбутковими підприємствами, установами та організаціями, є додатком до податкової декларації з податку на прибуток (звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації) та її невід'ємною частиною. У ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [102]¹ фінансова звітність становить собою бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Подібне за змістом визначення фінансової звітності міститься й у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [106]², однак вказується інший контрольований суб'єкт – суб'єкт державного сектору. До таких суб'єктів належать: розпорядники бюджетних коштів; органи державних цільових фондів;

¹ [102] Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/para09#o9>

² [106] Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28 груд. 2009 р. № 1541. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>

територіальні органи Казначейства України. З огляду на те, що розпорядниками бюджетних коштів виступають бюджетні установи можна констатувати, що вони є суб'єктами державного сектору.

Також у вищевказаних актах різняться й склад фінансової звітності для бюджетних установ. У ч. 3 ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» для бюджетних установ як виду неприбуткових організацій передбачена скорочена фінансова звітність, подається у вигляді балансу та звіту про фінансові результати [102, ч. 3 ст. 11].¹ У той же час у ч. 1 п. 4 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [106]² вказується, що фінансова звітність суб'єктів державного сектору складається з: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів та приміток до річної фінансової звітності. З наведених приписів ми бачимо відмінності у тих документах, які мають подавати бюджетні установи як фінансову звітність. На наш погляд, це пов'язано із різним правовим статусом таких суб'єктів. Так, статусу суб'єктів державного сектору бюджетні установи набувають саме в бюджетних правовідносинах, виступаючи розпорядниками бюджетних коштів. А в податкових відносинах вони є різновидом неприбуткових організацій. Саме це зумовлює наявність різних підходів до фінансової звітності бюджетних установ.

2. Земельний податок. Правовий механізм земельного податку закріплено у статтях 269 – 283 Податкового кодексу України. Щодо характеристики прав статусу бюджетних установ в контексті земельного податку, то тут має місце певна специфічність. Справа в тому, що на відміну від податку на прибуток підприємств, за яким вони не є платниками податку (п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України), такої вказівки для бюджетних установ за земельним податком не передбачено. Разом із тим з

¹ [102] Ч. 3 ст. 11 Закону України про бухгалтерський облік та фінансову звітність від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/para09#o9>

² [106] Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28 груд. 2009 р. № 1541. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>

положень ст. 15 Податкового кодексу України, в якій вказано, що платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом, впливає, що бюджетні установи до платників земельного податку в Україні не належать. Так, вони мають об'єкт оподаткування, наприклад, для вищих навчальних закладів як різновиду бюджетних установ таким об'єктом буде земля, на якій розташований зазначений заклад та земля, на якій розташовані гуртожитки, які належать відповідному ВНЗ. Однак, бюджетні установи не сплачують земельний податок, так само як і за вже згадуваним податком на прибуток підприємств вони мають усічений податковий обов'язок. Отже, у такому разі бюджетні установи фактично виступають платниками податків зі спеціальним статусом, оскільки вони не сплачують земельний податок, однак мають обов'язок з податкового обліку та податкової звітності.

Характеризуючи обов'язок з податкової звітності бюджетних установ за земельним податком, зазначимо, що вони подають відповідну податкову декларацію, форма якої затверджена наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)» [128]¹, згідно з яким у розділі I вказуються відомості щодо розрахунку сум земельного податку. Зокрема, до таких належить: а) категорія земельної ділянки; б) документи, що засвідчують право власності чи користування; в) кадастровий номер; г) площа земельної ділянки; д) пільга (код, розмір та сума пільги) та ін. У цьому контексті показово, що на відміну

¹ [128] Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності): наказ Міністерства фінансів України від 16 черв. 2015 р. № 560. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0783-15>

від податку на прибуток підприємств, за яким бюджетні установи не є платниками податку (за наявності ознаки неприбутковості й включення до Реєстру неприбуткових установ (організацій)), за земельним та іншими податками, від сплати яких звільнені бюджетні установи, вони мають подавати звіт про суми податкових пільг (1 ПП) [114].¹

Відповідно до п. 2 постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг», суб'єкт господарювання, що не сплачує податки та збори у зв'язку з отриманням податкових пільг, веде облік сум таких пільг та складає звіт про суми податкових пільг за встановленою формою [114, п. 2]². При цьому звітним періодом як за земельним податком, так і для подання звіту про суми податкових пільг, є квартал та календарний рік. Звіт про суми податкових пільг подається за місцем його реєстрації суб'єкта протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового періоду. Якщо суб'єкт господарювання пільгами не користується, звіт не подається [114, п. 3].³ З наведеного випливає, що в разі неподання бюджетними установами звіту за формою 1 ПП податкова пільга за відповідним податком не підтверджується і не може бути врахована при сплаті кожного конкретного податку.

3. Податок на додану вартість. Особливості реалізації податкового обов'язку бюджетними установами за вказаним податком розкриємо на прикладі такого різновиду бюджетних установ, як вищі навчальні заклади. Вони надають послуги із здобуття вищої освіти та послуги з проживання студентів у гуртожитках. Відповідно до пп. 197.1.2 п. 197.1 ст. 197 Податкового кодексу України такі послуги звільнені від оподаткування податком на додану вартість. Наведене свідчить про те, що ВНЗ не є

¹ [114] Додаток до постанови Кабінету Міністрів від 27 грудня 2010 р. № 1233. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-%D0%BF>

² [114] Про затвердження Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг: постанова Кабінету Міністрів від 27 груд. 2010 р. № 1233. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-%D0%BF>

³ Там само.

платниками податку на додану вартість. Однак поряд із цим вони мають подавати податкову звітність.

Згідно з наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» [124]¹ звітним (податковим) періодом є один календарний звітний місяць. Аналогічне положення міститься й у ч. 1 ст. 202 Податкового кодексу України. Строк подання податкової декларації за вказаний звітний період становить 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. При цьому бюджетні установи заповнюють рядок 5 податкової декларації, в якому вказуються відомості щодо обсягу операцій, у тому числі й тих, які звільнені від оподаткування податком на додану вартість. Крім того, обов'язково заповнюється Додаток 6 зазначеної декларації, в якому також фіксуються ті операції, які звільнені від оподаткування. Отже, з цього зрозуміло, що наразі законодавцем передбачено спрощену процедуру виконання обов'язку з подання податкової звітності за податком на додану вартість бюджетними установами, зокрема, вищими навчальними закладами державної чи комунальної власності.

Показово, що бюджетні установи можуть бути й платниками податку на додану вартість на загальних підставах. Так, якщо ті ж самі вищі навчальні заклади державної або комунальної власності як вид бюджетних установ надають послуги, не пов'язані з їх основною діяльністю (наприклад, надання приміщень в оренду, путівок, відповідних оздоровчих процедур і т.д.), вони сплачують податок на додану вартість за базовою ставкою – 20 %. У такому разі суттєво відрізняється й порядок реалізації обов'язку з податкової звітності вказаними бюджетними установами. Відповідно до п. 7 вже згаданого Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на

¹ [124] Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України від 28 січ. 2016 № 21. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#n31>

додану вартість [124],¹ податкова звітність з ПДВ подається до контролюючого органу особою, яка зареєстрована платником цього податку в установленому порядку. Податкова декларація подається платником за звітний період, у якому виникають об'єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог Податкового кодексу України. При цьому звітний (податковий) період становить один календарний місяць. Законодавцем встановлено різні способи подання податкової декларації за податком на додану вартість. До них віднесено подання у: а) паперовому вигляді (особисто платником або уповноваженою особою; надіслання поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення); б) електронній формі. Однак позначені способи використовуються за різних обставин. Відповідно до ст. 200¹ Податкового кодексу України, встановлено систему електронного адміністрування податку на додану вартість. Детально це питання урегульовані постановою Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569 [25].² В електронній формі декларація подається всіма платниками податку на додану вартість, при цьому обов'язковою умовою її подання є наявність зареєстрованого електронного підпису підзвітних осіб. Подати декларацію особисто до контролюючого органу, в якому він перебуває на обліку як платник податків, або надіслати поштою з повідомленням про вручення платник податку може у разі припинення договору про визнання електронних документів з підстав, визначених законом, до складання нового договору. З наведеного вбачається, що подання податкової декларації у паперовому вигляді є певним винятком із загального правила. З огляду на вищевикладене констатуємо, що за податком на додану вартість бюджетні установи можуть виступати у двох податково-правових статусах: а) загальному – як платники податків (у разі надання

¹ [124] Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України від 28 січ. 2016 № 21. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#n31>

² [25] Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовт. 2014 р. № 569. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF>

послуг, не пов'язаних з їх основною діяльністю) з наявністю податкового обов'язку у широкому сенсі; б) спеціальному – як платники податків, що мають усічений податковий обов'язок, тобто не наділені обов'язком зі сплати податку, однак мають обов'язок з податкової звітності та податкового обліку.

4. Екологічний податок. Згідно зі ст. 240 Податкового кодексу України бюджетні установи є платниками екологічного податку у разі, якщо під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються: а) викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення; б) скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; в) розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання); г) утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені); д) тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк. Так, якщо у вищого начального закладу державної чи комунальної форми власності є власні котельні, за допомогою яких здійснюється опалення відповідних приміщень (лекційних залів, бібліотек, гуртожитків й т. ін.), вони є платниками екологічного податку. Це пов'язано із тим, що такими стаціонарними установками здійснюються викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря.

За екологічним податком на бюджетні установи як платників податків покладається податковий обов'язок у широкому сенсі. Ставка такого податку диференціюється залежно від того, викиди яких речовин здійснюються в атмосферне повітря. Суми податку обчислюються платниками за податковий (звітний) квартал за спеціальною формулою [94, ст. 249].¹

Податкова звітність за екологічним податком також подається за податковий (звітний) квартал. Форма податкової декларації затверджена

¹ [94] Ст. 249 Податкового кодексу України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>

наказом Міністерства фінансів України від 17 серпня 2015 р. № 715 [127].¹ Строк подання податкової декларації становить 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів, а строк сплати податку – 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації:[94, п. 250.2 ст. 250].² При цьому податкова декларація за екологічним податком стосовно викидів в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення подається за місцем розміщення стаціонарних джерел.

Відповідно до п. 250.9 ст. 250 Податкового кодексу України, якщо платник податку з початку звітного року не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів протягом звітного року, то такий платник податку повинен повідомити про це відповідний контролюючий орган за місцем розташування джерел забруднення та скласти заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку [94]³. Із цього положення випливає, що у такому разі у бюджетних установ як платників податків виникає обов'язок інформувати контролюючі органи про відсутність об'єкта оподаткування у відповідному звітному періоді, а тож, й про відсутність обов'язку зі сплати екологічного податку та подання податкової звітності. Показово, що, на відміну від усіх інших податків, розглянутих у дисертаційній роботі, лише за екологічним податком не передбачено будь-яких пільг для бюджетних установ, незважаючи на мету їх створення та певну специфіку як суб'єктів фінансового права й фінансових правовідносин. Це пов'язано із специфічним об'єктом оподаткування й

¹ [127] Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку: наказ Міністерства фінансів України від 17 серп. 2015 р. № 715. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1052-15>

² [94] П. 250.2 ст. 250 Податкового кодексу України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>

³ [94] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>

необхідністю збереження безпечного довкілля, охорони навколишнього природного середовища.

Окрім того, бюджетні установи у податкових відносинах виступають податковими агентами. Відповідно до ст. 18 Податкового кодексу України, податкові агенти – особи, на яких Податковим кодексом України покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. При цьому податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені цим Кодексом для платників податків. Слід зауважити, що раніше використання інституту податкових агентів було можливе за декількома видами податків, зокрема, при сплаті: а) податку на доходи фізичних осіб податковими агентами виступають підприємства, установи, організації, приватні підприємці, які здійснюють виплату доходів фізичним особам; б) податку на прибуток підприємств іноземними юридичними особами, де податковими агентами виступають українські підприємства і організації, які здійснюють виплату доходів іноземним юридичним особам; в) акцизного податку [81, с. 62].¹ Наразі ж, як указує чинне податкове законодавство України, податкові агенти можуть фігурувати як суб'єкти податкових відносин лише в контексті податку на доходи фізичних осіб.

З цього приводу слушне узагальнення робить М. В. Сосніна: «бюджетні установи виступають податковими агентами в силу реалізації функцій роботодавця, при цьому виконання обов'язків податкових агентів – делегована функція в силу закону. Враховуючи це, бюджетні установи не мають права відмовитись від виконання своїх агентських повноважень» [150, с. 22].² На наш погляд, така позиція є виваженою і аргументованою. Дійсно,

¹ [81] Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України у 3 т. / кол. авторів; за заг. ред. М. Я. Азарова. Київ, Міністерство фінансів України, 2010. Т. 1. С. 62.

² [150] Сосніна М. В. Налогово-правовой статус бюджетных учреждений: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2009. С. 22.

на бюджетних установ покладається обов'язок виступати податковими агентами щодо тих осіб, для яких такі установи є роботодавцями. У зв'язку із цим у бюджетних установ виникає низка обов'язків, щодо обчислення, утримання доходів та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Таким чином, податкові агенти мають реалізувати податковий обов'язок платника податків.

До обов'язків податкових агентів, зокрема, належать такі: а) правильне і своєчасне обчислення й утримання сум податків та зборів з коштів платника податків; б) своєчасне перерахування цих коштів у відповідні бюджети. Вказані обов'язки деталізуються додатковими обов'язками податкових агентів щодо: 1) здійснення обліку доходів платника податків, утриманих і перерахованих у бюджети; 2) надання в податковий орган документі і інформації, необхідних для здійснення контролю за платником податків; 3) надання в податковий орган інформації про неможливість утримання податку у платника податків і сумах заборгованості останнього [81, с. 62].¹

Такі обов'язки встановлені у Податковому кодексі України, зокрема, відповідно до ч. 1 ст. 168 вказаного акта податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи певну ставку податку (18, 5, 0 відсотків або інший відсоток, залежно від того, які доходи отримує особа). Сплата (перерахування) податку до бюджету відбувається під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Зарахування коштів до бюджету відбувається згідно з Бюджетним кодексом України.

Відповідно до п. 171.1 ст. 171 Податкового кодексу України особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є роботодавець, який

¹ [81] Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України у 3 т. / кол. авторів; за заг. ред. М. Я. Азарова. Київ, Міністерство фінансів України, 2010. Т. 1. С. 62.

виплачує такі доходи на користь платника податку [94].¹ Таким чином, бюджетні установи як податкові агенти несуть відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного бюджету.

Крім того, у бюджетних установ як податкових агентів також є обов'язок щодо подання звітності. Відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 13 січня 2015 р. № 4 «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку» [126],² податкові агенти подають до контролюючих органів податковий розрахунок. Такий розрахунок становить собою документ, у якому відображено суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку [126, п. 1.2].³ Вказаний документ подається окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу. Окремий податковий розрахунок за календарний рік не подається.

Податковий розрахунок готується у двох примірниках, один подається до контролюючого органу, а другий – з підписом особи, відповідальної за приймання розрахунку, штампом та проставленим номером порції, отриманим при обов'язковій реєстрації розрахунку в контролюючому органі,

¹ [94] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>

² [126] Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку : наказ Міністерства фінансів України від 13 січ. 2015 р. № 4. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15>

³ [126] П. 1.2 Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку : наказ Міністерства фінансів України від 13 січ. 2015 р. № 4. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15>

повертається податковому агенту [126, п. 2.3].¹ На нашу думку, такий підхід є певною гарантією виконання податковим агентом податкового обов'язку щодо подання звітності. Посадова особа контролюючого органу в чітко визначений законодавством спосіб фіксує подання податкового розрахунку податкового агента і засвідчує прийняття такого документа. У разі виникнення певних суперечностей стосовно виконання податковим агентом обов'язку з подання звітності таке візування податкового розрахунку буде доказом його виконання.

Законодавчо встановлено деякі особливості подання податкового розрахунку залежно від того, яка кількість штатних працівників. Якщо чисельність працівників до 1000 осіб, такий розрахунок подається єдиним документом із обов'язковою вказівкою їх податкових номерів (або серії та номеру паспорта – для осіб, яким надано право здійснювати будь-які платежі за таким документом). Якщо ж таких працівників більше 1000 осіб, податковий розрахунок подається певними частинами (порціями), кожна з яких вважається окремим податковим розрахунком [126].² Враховуючи викладене, робимо висновок, що порція є факультативним реквізитом податкового розрахунку, оскільки вказується лише у разі, якщо штатна чисельність працівників перевищує 1000 осіб.

Слід зробити акцент і на необхідності подання останньої порції протягом строку, що не перевищує встановлений строк подання податкового розрахунку. Іншими словами, незалежно від того, яким чином податковий агент подає податковий розрахунок (одним документом чи порціями)

¹ [126] П. 2.3 Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку : наказ Міністерства фінансів України від 13 січ. 2015 р. № 4. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15>

² [126] Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку : наказ Міністерства фінансів України від 13 січ. 2015 р. № 4. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15>

встановлено загальний строк подання такого документа – 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу.

З урахуванням положень п. 2.2 вищевказаного Порядку можна констатувати, що обов'язок подання податкової звітності бюджетними установами у формі 1 ДФ щодо своїх працівників має реалізовуватись незалежно від того, виплачує чи не виплачує доходи платникам податку така установа як податковий агент протягом звітного періоду. Тобто навіть якщо має місце ситуація, коли фізична особа – платник податку не отримала у звітному періоді доходів, податковий агент, незважаючи на цю обставину, має подати відповідний податковий розрахунок.

При виконанні обов'язку з подання звітності (податкового розрахунку) податковий агент за наявності певних підстав має проводити коригування такого звіту [126, п. 4.1].¹ Підставами для цього є: 1) самостійне виявлення помилок податковим агентом; 2) повідомлення про помилки, виявлені контролюючим органом. У разі коригування розрахунку до закінчення строку його подання подається новий розрахунок, а у разі внесення коригувань після його закінчення – уточнюючий. Останній різновид розрахунку може подаватися як за звітний період, так і за попередні періоди. При поданні звітної нового та уточнюючого податкового розрахунку за основу береться інформація, яка міститься в попередньо поданому податковому розрахунку і заповнюються лише ті рядки й реквізити, що уточнюються. Окрім того, використовується інформація з повідомлень про виявлені помилки, які відправляються контролюючими органами до податкового агента [126, абз. 1 п. 4.4].² Наведене свідчить про наявність у податкових агентів, у тому числі й бюджетних установ, обов'язку коригувати

¹ [126] П. 4.1 Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку : наказ Міністерства фінансів України від 13 січ. 2015 р. № 4. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15П>

² [126] Абз. 1 п. 4.4 Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку : наказ Міністерства фінансів України від 13 січ. 2015 р. № 4. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15П>

інформацію у податковому розрахунку за наявності помилок. Такий обов'язок виникає незалежно від того, яким суб'єктом виявлено певні помилки – владним (контролюючий орган) чи зобов'язаним (податковий агент).

На підставі проведеного аналізу можна зробити висновок стосовно того, що бюджетні установи у податкових правовідносинах також виступають у різних правових статусах, зокрема, як: 1) платники податку вони можуть мати (а) загальний статус, що характеризується наявністю податкового обов'язку у широкому сенсі (сплата податку, податковий облік та податкова звітність), наприклад, в контексті екологічного податку, податку на додану вартість (у разі надання послуг, що не пов'язані з основною діяльністю бюджетних установ) й т. ін.; (б) спеціальний статус, що характеризується відсутністю обов'язку зі сплати відповідного податку, бюджетні установи фактично не є платниками податку, однак мають усічений податковий обов'язок з податкового обліку та звітності (податок на прибуток підприємств, земельний податок). При цьому порядок реалізації зазначених обов'язків може дещо відрізнятися залежно від того, за яким податком вони виникають; 2) податкові агенти (щодо осіб, для яких такі установи є роботодавцями), реалізують податковий обов'язок у широкому розумінні, на них покладається обов'язок з нарахування (сплати), податкового обліку та звітності. Важливо зауважити, що окреслені статуси бюджетних установ у податкових правовідносинах перебувають у певній єдності, існують одночасно, проте в рамках кожного з них передбачаються різні права і обов'язки.

2.2. Гарантії захисту прав бюджетних установ

Зважаючи на стрімкий і динамічний розвиток фінансового права як галузі, виникає чимало колізій та прогалин у правовому регулюванні фінансових правовідносин, у том числі і бюджетних. Наявність таких

прогалин обумовлює непоодинокі випадки порушень прав суб'єктів вказаних правовідносин. Це, у свою чергу, зумовлює необхідність встановлення певних способів (гарантій) реалізації та захисту прав на законодавчому рівні, оскільки вони становлять невід'ємний елемент фінансово-правового статусу відповідних суб'єктів. У цьому підрозділі дисертації ми зупинимося на з'ясуванні гарантій реалізації та захисту прав таких суб'єктів фінансових правовідносин, як бюджетні установи, розкриємо їх зміст та види.

Наразі у наукових колах не представлено одностайної позиції стосовно сутності гарантій реалізації та захисту прав відповідних суб'єктів, схожа ситуація має місце й у науці фінансового права. Так, С. Г. Пепеляєв, розглядаючи проблему захисту прав суб'єктів податкових правовідносин, відзначає два аспекти змісту цього поняття – вузький і широкий. Вчений пояснює, що в широкому значенні під захистом прав потрібно розуміти всі юридичні, ідеологічні, матеріальні гарантії, які встановлені в межах податкової системи держави і покликані забезпечити пропорційність обмеження прав конкретного платника податків і інтересів суспільства в цілому. У вузькому – мова йде про звернення в ті чи інші державні органи для розгляду законності і обґрунтованості дій (бездіяльності) податкових органів стосовно цього платника податку¹ [79, с. 561]. У позначеній точці зору науковець об'єднує гарантії та способи захисту прав відповідних суб'єктів. Перш ніж підтримати чи спростувати підхід, запропонований С. Г. Пепеляєвим, слід зупинитися на тому, що становлять собою гарантії захисту прав бюджетних установ як суб'єктів фінансових правовідносин.

На переконання В. М. Корнукова, гарантії – це «все те, що тією чи іншою мірою сприяє досягненню певних результатів або забезпечує певний стан, може бути розцінене як гарантія відповідної діяльності або стану, тому що сприяє діяльності, захищає стан, тобто гарантує їх. Загальне поняття гарантії часто доволі умовне і, якщо так можна висловитися, рухливе, оскільки те, що в одному випадку виступає гарантією, в іншому випадку не є

¹ [79] Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляев. Москва: Юристь, 2005. С. 561 с.

таким» [47, с. 58].¹ По-іншому визначає гарантії Є. В. Білозьоров. Вчений підкреслює, що вони є основним елементом системи захисту прав, і визначає гарантії як систему конкретних засобів, завдяки яким стає реальним ефективне здійснення відповідних прав і свобод, їх охорона і захист від правопорушення. Головне призначення гарантій полягає в забезпеченні суб'єктів рівними правовими можливостями для набуття, реалізації, охорони та захисту прав [11, с. 21].²

Ю. С. Шемшученко вважає, що гарантії слід розглядати як умови, засоби та способи, які забезпечують здійснення у повному обсязі і всебічну охорону прав і свобод. Тобто поняття «гарантії» охоплює всю сукупність об'єктивних і суб'єктивних чинників, спрямованих на практичну реалізацію прав та свобод, на усунення можливих перешкод їх повного чи можливого здійснення [177, с. 555].³ Схоже розмірковує й Е. О. Оліференко, визначаючи гарантії прав та свобод як основні засоби, заходи, за допомогою яких забезпечуються конституційні права та свободи громадян⁴ [87, с.67]. Вчена відносить гарантії прав до основних засобів їх забезпечення, проте в цій ситуації виникає питання щодо того, які засоби забезпечення прав та свобод суб'єктів є додатковими.

Т. М. Заворотченко зазначає, що гарантії, по-перше, становлять собою певні умови, за яких можлива найповніша і всебічна реалізація прав; по-друге, засоби, які ефективно забезпечують охорону і захист прав у разі їх незаконного порушення⁵ [32, с. 29]. З наведеного можна зробити висновок, що гарантії захисту слід розглядати як систему засобів, способів та умов, на

¹ [47] Корнуков В. М. Теоретические и правовые основы положения личности в уголовном судопроизводстве : дис. ... д-ра юрид. наук: спец. 12.00.09. Харьков, 1988. С. 58

² [11] Білозьоров Є. В., Самошук В. І. Правові гарантії захисту прав і свобод людини та громадянина в Україні. *Конституція України : зміни чи нова редакція* : матеріали круглого столу, присвячені 15-й річниці Конституції України : збірник матеріалів круглого столу / В.В. Коваленко (гол. ред.). Київ : Юрінком Інтер, 2011. С. 21.

³ [177] Юридична енциклопедія в 6 т. відп. ред. Ю. С. Шемшученко. Київ, 1998. Т. 1. А-Г. С. 555.

⁴ [87] Оліференко Е.О. Адміністративно-правові гарантії реалізації прав і свобод громадян : дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2005. С. 67

⁵ [32] Заворотченко Т. М. Конституційно-правові гарантії прав і свобод людини і громадянина в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2002. С. 29.

основі яких формуються засади захисту прав, свобод та інтересів відповідних суб'єктів, учасників правовідносин.

Відрізняється від позначених точка зору щодо поняття «гарантії», висловлена Л. Д. Воеводи́ним. Науковець розглядає це поняття в широкому розумінні й робить висновок, що гарантії охоплюють всю сукупність об'єктивних і суб'єктивних факторів, які спрямовані на справжню реалізацію прав і свобод, на усунення можливих причин і перешкод їх неповного або неналежного здійснення, захист прав від порушень. При цьому науковець підкреслює різноманітність таких факторів, однак стосовно процесу реалізації прав вони виступають як умови, засоби, способи, прийоми і методи правильного його здійснення. Тому під гарантіями слід розуміти умови і засоби, які забезпечують фактичну реалізацію та всебічну охорону прав суб'єктів [21, с. 228 – 229].¹

На відміну від вищезазначених науковців, О. Ф. Фрицький надає визначення категорії «правові гарантії» і визначає її як надання державою формальної (юридичної) загальнообов'язковості тим умовам, які необхідні для того, щоб особа могла скористатися своїми правами [167, с. 177].² Схоже міркує й К. Б. Толкачев, акцентуючи увагу на доцільності поділу правових гарантій на два види: 1) гарантії реалізації; 2) гарантії охорони (захисту) [161, с. 108].³ Виокремлення саме цих груп науковець обґрунтовує відсутністю таких прав, які б не потребували охорони. Дійсно, будь-якому суб'єкту правовідносин для реалізації відповідних прав потрібні певні умови, а в разі порушення встановлених законом прав для такого суб'єкта правовідносин – певні способи або шляхи їх захисту чи відновлення.

На законодавчому рівні в Україні фрагментарно закріплено гарантії захисту прав деяких суб'єктів, наприклад, суб'єктів інвестиційної діяльності

¹ [21] Воеводин Л. Д. Юридический статус личности в России: учеб. пособие. Москва, ИНФРА-М-НОРМА, 1997. С. 228-229.

² [167] Фрицький О. Ф. Конституційне право України. Підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2003. С. 177.

³ [161] Толкачев К. Б. Методологические и правовые основания личных и конституционных прав и свобод человека и гражданина и участие в ней органов внутренних дел: монография. Санкт-Петербург, 1997. С. 108.

(Закон України «Про інвестиції»), суб'єктів виконавчої справи (Закон України «Про виконавчу справу»). Крім того, в деяких нормативно-правових актах містяться положення щодо захисту певних об'єктів правового регулювання. Так, у ст. 19 Закону України «Про інвестиційну діяльність» закріплено поняття «державні гарантії захисту інвестицій». Вони розглядаються як система правових норм, що спрямовані на захист інвестицій та не стосуються питань фінансово-господарської діяльності учасників інвестиційної діяльності та сплати ними податків, зборів (обов'язкових платежів) [130]¹. Із зазначеного нормативного припису вбачається, що під гарантіями захисту слід розуміти систему правових норм, спрямованих на захист прав учасників, яка гарантується державою на основі принципів, закладених в цю систему, відповідно до чинного законодавства.

Ю. В. Гаруст зосереджує увагу на гарантіях забезпечення прав у податковій сфері і визначає їх як систему взаємопов'язаних умов та факторів (обставин, засобів тощо), що створюються і впроваджуються у суспільне життя державою, які надають громадянам реальну змогу (можливість) вільно і безперешкодно реалізовувати свої податкові та тісно пов'язані із ними права, а також звертатися до передбачених законодавством засобів захисту і відновлення цих прав у разі їх порушення [22, с. 78].² У цілому запропонований підхід є логічним, однак вважаємо, що такі гарантії надаються не лише громадянам і взагалі фізичним особам, а всім суб'єктам податкових відносин, до яких належать і бюджетні установи.

На основі наведеного визначення категорії «гарантії захисту прав» Ю. В. Гаруст детально зупиняється на виокремленні їх характерних ознак. До таких він відносить: а) мають державну природу – держава створює норми, тобто закріплює на законодавчому рівні основні положення. При цьому держава виступає головним суб'єктом забезпечення суспільного добробуту,

¹ [130] Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18 верес. 1991р. № 1560-XII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>

² [22] Гаруст Ю. В. Поняття та ознаки гарантій забезпечення прав громадян в податковій сфері. *Форум права*. 2014. №. 2 С. 78.

рівень та стан якого залежить від кола та ефективності діючих в державі гарантій захисту прав; б) основні гарантії захисту прав відображаються у відповідних нормативно-правових актах. Формальна визначеність гарантій захисту прав у тексті закону та підзаконних нормативно-правових актах наділяє гарантії такими властивостями, як загальність, загальнообов'язковість та законодавча захищеність; в) мають універсальний та безперервний характер, тобто поширюються не визначену територію і не обмежені у часі, гарантії захисту прав діють постійно, однаковою мірою належать усім суб'єктам (кому адресовані); г) визначають рівень розвитку основних сфер суспільного життя. За допомогою аналізу положень, що характеризують гарантії захисту, можна визначити пріоритети державної політики та рівень розвитку національної системи права; д) мають реальний та доцільний характер, тобто носять не просто декларативний характер, а створюють умови та фактори, що дозволяє зробити процес втілення в життя даних положень більш зрозумілим; е) мають вигляд складової системи, з власною внутрішньою структурою, елементами які постійно взаємодіють [22, с. 78 – 79].¹ Варто погодитись із тим, що гарантії захисту прав суб'єктів, у тому числі й бюджетних установ, мають універсальний характер. Вказана ознака проявляється в тому, що гарантії захисту прав поширюються на всіх суб'єктів відповідних правовідносин. Також слід погодитись із тим, що суб'єктом, який встановлює (надає) такі гарантії завжди виступає держава, і надаються вони шляхом закріплення певних положень у нормативно-правових актах різних рівнів, а отже, є загальнообов'язковими.

У той же час не всі з окреслених характеристик є, на наш погляд, конструктивними і відображають сутність гарантій захисту прав відповідних суб'єктів. Зокрема, не можна погодитись із твердженням автора, що гарантії захисту прав «мають вигляд складової системи, з власною внутрішньою структурою, елементами, які постійно взаємодіють». Наразі залишається

¹ [22] Гаруст Ю. В. Поняття та ознаки гарантій забезпечення прав громадян в податковій сфері. *Форум права*. 2014. №. 2 С. 78- 79.

нез'ясованим, що являє собою така система, чому вона складна і які елементи в ній виокремлюються. Крім того, викликає певні сумніви така ознака гарантій захисту прав, як доцільний характер.

Науковець пише: «доцільність вимагає встановлення гарантій таким чином, щоб вони максимально відповідали рівню державного розвитку та нагальним потребам суспільства, тобто встановлювали баланс між суспільними запитами та державними можливостями щодо їх реального задоволення» [22, с. 79].¹ Як убачається, в цій ситуації має місце невідповідність форми (виокремленої ознаки) та змісту (її суті). Ми вважаємо, що встановлення і нормативне закріплення тих прав, якими держава наділяє відповідних суб'єктів, завжди буде доцільним у правовій державі. Якщо в разі невиконання суб'єктами фінансових правовідносин, у тому числі і бюджетними установами, покладених на них обов'язків держава застосовує до них відповідні заходи фінансово-правової відповідальності, то і права таких суб'єктів також мають бути захищені в певний спосіб. Гарантії захисту прав бюджетних установ становлять собою відповідні правові норми, у яких закріплено способи захисту прав таких суб'єктів.

Досліджує проблему, пов'язану із забезпеченням захисту прав платників податків, і Н. Махиніч. Науковець вказує, що гарантії забезпечення та захисту прав і законних інтересів платників податків – це правові норми та всі умови, засоби, спрямовані на забезпечення непорушності прав та законних інтересів платників податків, а також відновлення юридичного та фактичного становища платників податків, що існувало до порушення їх прав та законних інтересів [68, с. 58].² У цілому запропонований підхід вбачається аргументованим. У той же час, на наш погляд, слід наголошувати на закріпленні гарантій реалізації та захисту прав у правових нормах. Йдеться про те, що не кожна правова норма виступає гарантією захисту прав

¹ [22] Гаруст Ю. В. Поняття та ознаки гарантій забезпечення прав громадян в податковій сфері. *Форум права*. 2014. № 2 С. 79.

² [68] Махиніч Н. Процесуальні норми податкового права як юридична гарантія захисту прав та законних інтересів платників податків. *Актуальні проблеми правознавства*. 2016. Вип. 2. С. 58.

відповідних суб'єктів. У правових нормах віднаходять своє закріплення і інші елементи їх правового статусу, зокрема фінансово-правового.

У ч. 6 ст. 55 Конституції України¹ [45] встановлено, що кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань. Проте потребує розгляду питання, які саме способи можуть використовуватись суб'єктами відповідних правовідносин. У фінансово-правовій науці виокремлюють різні способи захисту прав суб'єктів фінансового права. В. А. Фомін та І. І. Кучеров пропонують виділяти такі: 1) президентський; 2) адміністративний; 3) судовий; 4) відновлення порушених прав; 5) самозахист [166, с. 120; 163, с. 81].² Ю. О. Крохіна до вказаного переліку додає ще й прокурорський спосіб захисту прав суб'єктів [53].³

При цьому В. А. Фомін поділяє зазначені способи захисту на дві групи: 1) основні; 2) допоміжні (факультативні). До факультативних способів захисту прав, на думку науковця, належить самозахист і відновлення порушених прав, а всі інші способи – до основних [166, с. 163 – 164].⁴ Не вдаючись до детального аналізу наведених міркувань, відмітимо деякі аспекти, які вважаємо дискусійними. По-перше, можемо стверджувати, що всі способи захисту прав суб'єктів фінансових правовідносин за своїм змістом є правовідновлювальними, адже завдяки їх використанню відповідний учасник правовідносин, наприклад, бюджетна установа, відновлює свої права до їх «первісного» вигляду – до того стану, що існував до вчинення певних правопорушень з боку інших, вищестоящих суб'єктів. По-друге, диференціація зазначених способів захисту прав є умовною,

¹ [45] Конституція України від 28 черв. 1990 р. *Відом. Верхов. Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

² [166; 163] Фомин В. А. Способы защиты нарушенных прав субъектов бюджетного права: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2006. С. 120; Финансовое право: учебник / под ред. И. И. Кучерова. Москва: Эксмо, 2011. С. 81.

³ [53] Крохина Ю. А. Защита и гарантии восстановления нарушенных прав субъектов финансового права. *Налоги и налогообложение*. 2004. №7.

⁴ [166] Фомин В. А. Способы защиты нарушенных прав субъектов бюджетного права: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2006. С. 163 – 164.

оскільки вони мають бути рівнозначними, бо єдиною метою всіх способів є захист прав тих чи інших суб'єктів.

Повертаючись до виокремлення способів захисту прав, наведемо позицію О. Ю. Сафарової. Вчена акцентує увагу на виділенні низки способів захисту прав суб'єктів податкових відносин і надає розширений перелік таких способів, а саме: (а) адміністративний спосіб; (б) судовий спосіб; (в) спосіб прокурорського реагування; (г) президентський спосіб; (д) звернення до Конституційного суду; (е) захист прав у міжнародних судах; (є) самозахист прав¹ [139]. Як убачається з наведеного, О. Ю. Сафарова розмежовує різні види судового способу захисту: «простий» судовий спосіб; звернення до Конституційного чи міжнародного суду. На наш погляд, такий підхід є неаргументованим, оскільки спосіб захисту прав залишається у такому разі один – судовий, однак йдеться про різні рівні такого судового оскарження, кожен з яких має власні особливості.

Іншу точку зору обстоює І. В. Рукавишникова. Спираючись на розробки теорії цивільного права, вчена відзначає наявність двох базових форм захисту прав учасників правовідносин – доюрисдикційну та юрисдикційну. Юрисдикційна форма становить собою можливість захисту прав у судовому чи іншому процесуальному порядку, а неюрисдикційна розглядається як захист самостійними діями уповноваженої особи без звернення до державних чи інших органів [137, с. 31].² Такий підхід вважаємо логічним та аргументованим. Дійсно, до юрисдикційних способів захисту прав можна віднести адміністративний і судовий порядок захисту прав, а неюрисдикційна форма включає в себе самозахист прав відповідних суб'єктів. У цих двох формах захисту прав учасників відповідних правовідносин фактично згруповані всі вищевказані способи захисту прав. Такі способи захисту прав характерні й для суб'єктів фінансово-правових

¹ [139] Сафарова Е. Ю. Защита прав налогоплательщиков. *Юридический справочник руководителя*. 2009. № 1 (январь).

² [137] Рукавишникова И. В. *Метод финансового права: монография*. Москва: Олма-Пресс. 2004. С. 31.

відносин. З огляду на те, що бюджетні установи є одним із таких суб'єктів, ми зупинимося на розгляді позначених способів більш детально.

1. Президентський спосіб захисту. В. А. Фомін наголошує, що даний спосіб захисту прав має місце апріорі, на підставі лише того факту, що Президент виступає главою держави [166, с. 121].¹ Наведений факт є беззаперечним і для України, оскільки згідно із приписами Конституції України Президент України забезпечує державну незалежність та національну безпеку [45, ст. 55].² У цій ситуації не слід забувати й про публічні фінанси, які утворюють відповідну складову вказаних обов'язків глави держави, – про забезпечення фінансової безпеки та фінансового суверенітету держави.

На підтримку своєї позиції науковець виокремлює низку характеристик президентського способу захисту прав суб'єктів бюджетних відносин, зокрема: а) носить публічно-владний характер; б) нестандартний спосіб захисту прав, оскільки механізмом його застосування є система субординації чи вертикаль влади, відповідно до якої нижчестоящі суб'єкти бюджетних відносин можуть звернутися до вищестоящого органу влади з питанням захисту своїх прав, зокрема через уповноважених представників Президента в регіонах чи через його Адміністрацію; в) носить вкрай негативний характер, оскільки може нанести велику «репутаційну шкоду» Президенту в силу політичного характеру і публічності його становища. Погоджуємося із міркуваннями науковця стосовно публічно-владного характеру вказаного способу захисту. На наш погляд, це цілком зрозуміло, оскільки Президент є суб'єктом, який має публічно-владні повноваження, і фінансово-правові відносини за своєю правовою природою також є публічними. Щодо «репутаційної шкоди» від використання такого способу захисту прав виникають певні сумніви. Вважаємо нелогічним вести мову про настання

¹ [166] Фомин В. А. Способы защиты нарушенных прав субъектов бюджетного права: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2006. С. 121.

² [45] Ст. 55 Конституції України від 28 черв. 1990 р. *Відом. Верхов. Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

«репутаційної шкоди» главі держави у разі здійснення захисту прав відповідних суб'єктів, адже вказаний обов'язок (повноваження) є одним із засадничих й встановлений Основним законом держави (про що вже йшлося вище).

Більше того, В. А. Фомін підкреслює роль Президента як суб'єкта, який може здійснювати захист прав відповідних учасників бюджетних правовідносин, вказуючи, що стадія складання проекту федерального бюджету неможлива без його участі [166, с. 122].¹ Зауважимо, що Президент України бере участь на першій стадії бюджетного процесу щодо державного бюджету шляхом щорічного подання до Верховної Ради України послання про внутрішнє і зовнішнє становище України, яке становить собою підсумковий документ, де глава держави відзначає у тому числі й вплив різних факторів на видаткову та дохідну частини Державного бюджету України (зокрема, й щодо фінансування бюджетних установ), окреслює напрями подальшого розвитку держави і т.д. Однак розглянувши вказане послання України на 2017 рік, можемо констатувати його інформаційний характер. Так, глава держави звітує про певні кроки, які були досягнуті, не досягнуті чи плануються досягти протягом відповідного року [103].² Наприклад, зазначені ті проблеми, що потребують вирішення – «люди неначе оголеним нервом реагують на щонайменшу неправду», «недовіра до державних інститутів – нових і старих, до політиків – владних і опозиційних, переростає в глибокі зневіру, апатію і депресію» та ін. При цьому намічені й певні шляхи їх вирішення, наприклад, активна праця над реформами, подолання популістських гасел й т. ін. На нашу думку, аналізований документ потребує відповідних коригувань. Перш за все, вважаємо нагально необхідним використання відповідної юридичної техніки і термінології при його складанні. По-друге, вбачається доцільним при наданні відповідних

¹ [166] Фомин В. А. Способы защиты нарушенных прав субъектов бюджетного права: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2006. С. 122.

² [103] Про внутрішнє і зовнішнє становище України в 2017 році: послання Президента України від 7 верес. 2017 р. URL: <http://www.president.gov.ua/news/poslannya-prezidenta-ukrayini-do-verhovnoyi-radi-ukrayini-pr-43086>

статистичних даних посилалися на джерело, згідно з яким вираховані такі дані. Наразі ж цей документ, незважаючи на його важливість для бюджетного процесу в Україні, а також статусу суб'єкта, який подає таке послання, нагадує певний публіцистичний опис із посиленою емоційністю викладу матеріалу.

Ще раз наголошуємо, що така детальна увага посланню Президента України до Верховної Ради України пояснюється його роллю у бюджетному процесі. Відповідно до ч. 1 ст. 33 Бюджетного кодексу України [15] на основі визначених у щорічному посланні Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє і зовнішнє становище України Міністерство фінансів України спільно з іншими органами виконавчої влади розробляє проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період. З наведеного ми бачимо, що участь Президента України на стадії складання проекту державного бюджету є опосередкованою, однак без подання вказаного послання неможливо розробити проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період, затвердити його та використати ці матеріали для складання проекту Державного бюджету України. Поряд із цим участь Президента України на першій стадії бюджетного процесу не є гарантією захисту прав учасників бюджетного процесу у тому числі й бюджетних установ.

Деякі науковці до кола повноважень Президента, через реалізацію яких він може здійснювати захист прав бюджетних установ як суб'єктів бюджетних відносин, відносять право вето на прийнятті Верховною Радою України закони, з подальшим їх поверненням на доопрацювання. Крім того, підкреслюється право глави держави скасовувати акти Ради міністрів Автономної Республіки Крим [163, с. 114 – 115; 162, с. 218].¹ Дійсно, у 2006 році Президент України не підтримав проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2007 рік» та, застосувавши право вето,

¹ Див., наприклад: [163; 162] Финансовое право: учебник /под. ред. И. И. Кучерова. Москва: Эксмо, 2011. С. 114 –115; Финансовое право: учебник /под ред. С. В. Запольского. Москва : Эксмо, 2011. С. 218.

повернув його до парламенту для повторного розгляду. Однак важко дати однозначну оцінку позиції, за якої застосування права вето Президентом України є гарантією захисту прав бюджетних установ. Це обумовлено тим, що однією з особливостей гарантій захисту прав бюджетних установ є їх втілення в життя лише за ініціативою бюджетних установ як суб'єктів фінансових правовідносин.

2. Адміністративний спосіб захисту прав бюджетних установ. Даний спосіб застосовується доволі широко. На підставі аналізу положень чинного фінансового законодавства України відзначимо, що бюджетні установи використовують адміністративний спосіб захисту прав переважно у податкових відносинах. Нагадаємо, що бюджетні установи у вказаних відносинах виступають у двох, так би мовити, іпостасях – як платники податків та як податкові агенти. Положенням п. 56.1 ст. 56 Податкового кодексу України платникам податків гарантується адміністративний і судовий захист їхніх прав і законних інтересів. Узагальнивши зазначене, можна стверджувати, що у податкових відносинах передбачено два альтернативні способи захисту прав суб'єктів таких відносин. При цьому використання адміністративного способу захисту прав не позбавляє суб'єкта скористатися іншим способом – судовим (ст. 56 Податкового кодексу України). Як слушно вказує К. В. Мінаєва, навряд чи доцільним є виділення переваг одного способу над іншим, оскільки перевагою для суб'єктів учасників спору є саме те, що обидва способи існують та завдяки ним реалізована можливість захисту своїх прав¹ [73, с. 481]. Розглянемо адміністративний і судовий способи захисту прав бюджетних установ окремо у зв'язку з очевидною специфікою їх використання позначеними суб'єктами.

На переконання Ю. О. Крохіної, у різних фінансово-правових відносинах можна виділити власні особливості у застосуванні

¹ [73] Мінаєва К. В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів. *Форум права*. 2011. № 4. С. 481.

адміністративного способу захисту [54, с. 112].¹ Зокрема, вчена наголошує, що адміністративний спосіб захисту суб'єктів бюджетного права полягає у вирішенні певних розбіжностей в рамках системи фінансових органів без передачі справи до суду. При цьому Ю. О. Крохіна, вважає, що перевагами такого способу захисту прав, зокрема, є: 1) простота процедури, що дозволяє суб'єкту бюджетного права самостійно захищати свої права; 2) відносно швидкий розгляд скарги; 3) відсутність необхідності сплати державного мита; 4) оскарження рішень вищого органу [54, с. 112 - 113].² Запропонований науковцем підхід заслуговує на підтримку. Дійсно, адміністративний спосіб захисту прав за своєю суттю є більш простим і гнучким у реалізації. Проте, як ми вже відзначали, такий спосіб захисту прав бюджетних установ переважно застосовується у податкових правовідносинах.

Згідно з приписами податкового законодавства у порядку адміністративного оскарження розглядаються рішення контролюючих органів, дії або бездіяльність їх посадових або службових осіб, а також у порядку апеляції до найвищого податкового органу шляхом подання відповідної скарги податковому органу³ [81, с. 159]. Показово, що оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку регламентовано не лише на рівні Податкового кодексу України, а й низкою підзаконних нормативно-правових актів, наприклад, Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами [115]⁴, Порядком розгляду звернень та організації особистого прийому

¹ [54] Крохіна Ю. А. Финансовое право России. Москва: Норма, 2004. С. 112.

² [54] Крохіна Ю. А. Финансовое право России. Москва: Норма, 2004. С. 112 – 113.

³ [81] Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України / за заг. ред. М. Я. Азарова. У 3 т. Т. 1. Київ: Міністерство фінансів України, 2010. С. 159.

⁴ [115] Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами: наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р. № 916. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>

громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах та ін. [119]¹.

Розмірковуючи над адміністративним способом захисту прав, К. В. Мінаєва зазначає: «сутність процедури адміністративного оскарження рішення контролюючого органу полягає в тому, що конфлікт який виник між сторонами податкового правовідношення платником податків як зобов'язаною стороною та контролюючим органом, уповноваженим правомочною стороною (державою) здійснювати функції щодо справляння податків, долається самими сторонами без втручання третьої особи» [73, с. 484].² Представлена точка зору ще раз свідчить про те, що адміністративний порядок оскарження дозволяє врегулювати відносини між контролюючим органом та бюджетною установою як платником податків без залучення додаткових суб'єктів, зокрема, суду.

Крім цього, К. В. Мінаєва пропонує вирізнити дві підстави початку процедури адміністративного оскарження рішення контролюючого органу – фактичну і процесуальну. Фактичною підставою виступає наявність іншого, ніж у контролюючого органу, уявлення платника податків щодо його податкового обов'язку та компетенції контролюючого органу при визначенні такого обов'язку і здійсненні заходів, спрямованих на його виконання. Процесуальною підставою є звернення платника податків із скаргою про перегляд рішення, яке, на його думку, суперечить законодавству або виходить за межі компетенції органу, що його прийняв³ [73, с. 486]. Такий підхід до розмежування підстав реалізації адміністративного захисту прав, на нашу думку, є не доцільним з урахуванням того, що вказані підстави діють у своїй єдності, виступають складним юридичним фактом, який є підставою виникнення відповідних відносин.

¹ [119] Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах: наказ Міністерства фінансів України від 02 берез. 2015 р. № 271. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0484-15>

² [73] Мінаєва К. В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів. *Форум права*. 2011. № 4. С. 484.

³ [73] Мінаєва К. В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів *Форум права*. 2011. № 4. С. 486.

Згідно з п. 56.2 ст. 56 Податкового кодексу України у разі, якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення [94]¹. З наведеного вбачається, що бюджетна установа як платник податків має право звертатися до контролюючого органу вищого рівня за захистом своїх прав за наявності позначених підстав чи однієї з них.

Звернення платника податків до контролюючого органу вищого рівня за захистом своїх прав відбувається у формі подачі скарги. Цей документ подається лише в письмовій формі (п. 56.3 ст. 56 Податкового кодексу України). До того ж платник податків може надати належним чином засвідчені копії документів, розрахунків та докази, які вважає за потрібне для аргументації своєї позиції.

Адміністративний спосіб захисту прав має й відповідні строкові межі реалізації, йдеться про наявність законодавчо встановленого строку, протягом якого бюджетна установа як платник податків може подати скаргу до контролюючих органів. Відповідно до п. 56.3 ст. 56 Податкового кодексу України строк подання скарги платником податків до контролюючого органу вищого рівня становить 10 календарних днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується. Такий самий строк встановлено для оскарження бюджетною установою як розпорядником бюджетних коштів відповідного рівня рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства – 10 днів, однак вони

¹ [94] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>

розраховуються з дня винесення такого рішення [15, ч. 1 ст. 124].¹ Суттєвою відмінністю адміністративного способу оскарження у бюджетних правовідносинах є те, що рішення може бути оскаржене в органі, який його виніс. У податкових відносинах передбачається оскарження у контролюючому органі вищого рівня.

Говорячи про адміністративний спосіб оскарження, слід відзначити таку особливість, як наявність певного підпорядкування між суб'єктами відповідних правовідносин, яка полягає в тому, що оскарження рішень, дій та / або бездіяльності здійснюється до відповідного органу вищого рівня. У бюджетних правовідносинах оскарження рішень про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства в адміністративному порядку передбачає звернення до того ж органу, який і виніс таке рішення. З одного боку, це зумовлено специфікою суб'єктного складу бюджетно-правових відносин й відсутністю чітко вираженого підпорядкування між такими суб'єктами. З іншого боку, на нашу думку, такий підхід є нелогічним і сприяє формуванню певної суб'єктивності у відносинах між тим учасником бюджетних відносин, який виніс таке рішення, і суб'єктом, який бажає його оскаржити (розпорядником та/або одержувачем бюджетних коштів).

При цьому звертаємо увагу на те, що суб'єктами, уповноваженими приймати рішення щодо застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, є органи державного фінансового контролю (Державна казначейська служба України, Міністерство фінансів України (місцеві фінансові органи), Державна аудиторська служба України й т.д.). Відповідно до ст. 13 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [132]² в адміністративному порядку можуть оскаржуватись дії чи бездіяльність посадових осіб відповідного органу державного фінансового контролю. Орган державного

¹ [15] Ч. 1 ст. 124 Бюджетного кодексу України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² [132] Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

фінансового контролю забезпечує розгляд скарг на дії або бездіяльність своїх посадових осіб в адміністративному порядку не пізніш як у місячний строк з моменту їх надходження. У той же час подання скарги в адміністративному порядку не припиняє оскаржуваної дії посадових осіб органу державного фінансового контролю.

З наведеного вбачається наявність певного розмежування строків і предмета адміністративного оскарження, а також суб'єктів, які беруть участь у процесі адміністративного оскарження за Бюджетним кодексом України та Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Як вже вказувалось, згідно із ст. 124 Бюджетного кодексу України предметом адміністративного оскарження є рішення про застосування відповідних заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, а строк – 10 днів з моменту його винесення. За законом «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» предметом такого оскарження є дії та/або бездіяльність посадових осіб органів державного фінансового контролю, а строк, протягом якого можна оскаржити певні дії (бездіяльність) відповідного суб'єкта взагалі не встановлено. Разом із тим у абз. 2 ст. 13 вищезазначеного закону закріплено строк, протягом якого орган державного фінансового контролю може розглядати подані скарги – у місячний строк з моменту їх надходження. На наш погляд, доцільно узгодити позначені нормативні приписи і внести відповідні зміни до законодавства.

Крім того, на відміну від приписів податкового законодавства, бюджетне окрім строків, протягом яких можна скористатися досудовим способом захисту прав суб'єктів бюджетних правовідносин, не містить жодних положень з цього приводу. Отже, залишаються поза увагою нормотворця питання стосовно специфіки реалізації адміністративного способу захисту прав бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів різних рівнів. У бюджетному законодавстві встановлено лише можливість його застосування відповідними суб'єктами й строк, протягом

якого можлива його реалізація. Як слушно відзначає Ю. С. Назар, недієвість оскарження рішень до того ж суб'єкта публічної адміністрації, який таке рішення й ухвалив, зумовлює надання переваги розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів судовому порядку оскарження рішень [76, с. 158].¹ Отже, слід враховувати й те, що при використанні судового захисту прав бюджетних установ виникають певні складнощі, наприклад, у зв'язку з дотриманням законодавчих положень стосовно визначення строків звернення до суду (далі зупинимося на цьому більш детально).

3. Судовий спосіб захисту прав бюджетних установ є найбільш поширеним способом захисту прав. Він прямо закріплений в Основному законі нашої держави [45, ч. 4, 5 ст. 55].² За слушним зауваженням Є. В. Білозьорова, це право «дає можливість відстоювати інтереси не тільки конкретного позивача, але й усього суспільства, сприяючи тим самим забезпеченню режиму законності та правопорядку». Науковець наголошує на тому, що «саме правосуддя є найбільш демократичним й справедливим засобом вирішення різних суперечок, а також є найефективнішим захисним засобом відновлення порушених прав і свобод особи, у судовому порядку можуть бути оскаржені будь-які рішення, дії чи бездіяльність органів державної влади, органів місцевого самоврядування та їх посадових осіб» [10, с. 28].³

С. Г. Пепеляєв також підкреслює, що судовий спосіб захисту прав платників податків порівняно з адміністративним способом має низку переваг. Зокрема, науковець виділяє такі: а) відносна об'єктивність розгляду спору як наслідок його розгляду поза межами податкового відомства. Відсоток задоволення вимог платників податків у судовому порядку значно вище, ніж у адміністративному; б) можливість (якщо дозволяє суть позову)

¹ [76] Назар Ю. С. Права учасників бюджетного процесу в адміністративно-деліктному та бюджетно-деліктному провадженні. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. 2013. № 4. С. 158.

² [45] Ч. 4,5 ст. 55 Конституції України від 28 черв. 1990 р. *Відом. Верхов. Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

³ [10] Білозьоров Є. В. Правові гарантії захисту прав і свобод людини і громадянина в Україні: реалії та проблеми. *Адвокат*, 2009. № 8 (107). С. 28.

вжити судом заходів із забезпечення позовних вимог у вигляді, наприклад, заборони податковому органу списувати недоїмку і пеню до вирішення спору по суті; в) детальне врегулювання всіх стадій судового провадження процесуальним законодавством; г) можливість (залежно від характеру вимог) отримати виконавчий лист і примусове виконання рішення суду [79, с. 565].¹ На наш погляд, у цій ситуації незалежно від того, суб'єктом яких правовідносин (бюджетних чи податкових) буде обрано судовий спосіб захисту прав, до переваг останнього можна віднести залучення третьої незалежної сторони – судді.

До того ж як ще одну характеристику судового захисту прав учасників правовідносин слід назвати й певну ступеневість. Йдеться про те, що ч. 3 ст. 55 Конституції України закріплено право після використання всіх національних засобів правового захисту звертатися за захистом своїх прав і свобод до відповідних міжнародних судових установ. Аналогічна норма міститься й у Конвенції про захист основних прав і свобод людини (ст. 35). Наведене свідчить про те, що учасники фінансових правовідносин спочатку звертаються до свого «національного» судочинства, а після цього (у разі, якщо їх спір не вирішено по суті, чи їх права не захищені) вони мають право звертатися вже до міжнародних судів.

Л. Л. Богачова, з'ясовуючи сутність судового способу захисту прав, констатує, що в чинному законодавстві Європейського Союзу (зокрема, в Хартії ЄС (ст. 47) та Європейській конвенції (ст.13)) судовий захист визнається основним правом і водночас гарантією прав людини. Судовий захист здійснюється як національними судами держав-членів, так і судом Євросоюзу. Національним судам підвідомчі будь-які справи, окрім віднесених до юрисдикції Суду ЄС [12, с. 59].² Крім того, як свідчить практика, у деяких європейських країнах створені спеціальні податкові

¹ [79] Пепеляев С. Г. Налоговое право: учебник. Москва. Юристъ, 2005. С. 565.

²[12] Богачова Л. Л. Юридичні гарантії прав і свобод людини і громадянина в європейському та національному праві. *Державне будівництво та місцеве самоврядування* : зб. наук. пр. / НДІ держ. будівництва та місц. самоврядування Нац. акад. прав. наук України. 2011. Вип. 22. С. 59.

(фінансові) суди, до яких звертаються суб'єкти податкових відносин за наявності податкового спору. З урахуванням досвіду Німеччини з цього приводу, С. Г. Пепеляєв робить висновок, що такі спеціалізовані фінансові суди є більш компетентними в питаннях оподаткування, вони спрямовані на здійснення повного, своєчасного, всебічного, об'єктивного та справедливого розгляду відповідних справ [78, с. 93].¹ Наразі необхідність створення спеціалізованих фінансових судів обговорюється у наукових колах, проте виваженої одностайної позиції й досі не сформовано. З одного боку, йдеться про необхідність формування спеціалізованих судів і суддів, які будуть обізнані у особливостях фінансово-правових спорів, а з іншого, це може призвести до відповідної централізації судової гілки влади в Україні. З урахуванням викладеного, вважаємо, що на сучасному етапі слід докласти максимум інтелектуальних зусиль удосконаленню національного законодавства.

Незважаючи на широке застосування та дієвість судового способу захисту прав бюджетних установ, він має також і певні вади, що виявляються під час його реалізації. Ми вже відзначали проблему, яка має місце при обранні судового способу захисту прав бюджетними установами. Маємо на увазі неоднозначність законодавчих положень стосовно визначення строків звернення до суду. Так, у ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України [44, ч. 2 ст. 122]² встановлено, що для звернення до адміністративного суду за захистом прав, свобод та інтересів особи встановлюється шестимісячний строк, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів. Поряд із цим у ч. 3 цієї ж статті закріплена можливість встановлення іншого строку для звернення до адміністративного суду, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з

¹ [78] Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года / под ред. С.Г. Пепеляева. Москва: Издательско-консультационная компания "Статус – Кво 97", 2004. С. 93.

² [44] Ч. 2 ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України від 15 груд. 2017 р. № 2747-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/card/2747-15/paran10401>

дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів [44].¹ У даній ситуації виникає питання стосовно підстав встановлення інших строків звернення до адміністративного суду.

З цього приводу Ю. С. Назар вказує, що у разі оскарження рішень про застосування заходів впливу до розпорядників бюджетних коштів до уваги береться положення щодо встановлення іншого строку звернення до адміністративного суду, оскільки шестимісячний строк звернення до суду буде вважатися загальним щодо ч. 1 ст. 124 Бюджетного кодексу України [76, с. 159].² У позначеній статті Бюджетного кодексу України мова йде про встановлення 10-денного строку для звернення до суду з дня винесення відповідного рішення. Проте залишається нез'ясованим, чому наявність такого строку є підставою для застосування ч. 3 ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України.

Бюджетні установи як розпорядники бюджетних коштів доволі часто звертаються до суду з позовами про оскарження дій відповідних органів державного фінансового контролю та про скасування рішень про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Так, Головне управління Державної служби України з надзвичайних ситуацій у Херсонській області звернулося з адміністративним позовом до Головного управління Державної казначейської служби України у Херсонській області про визнання протиправним та скасування розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами від 10 листопада 2017 р. № 6. Розглянувши надані сторонами документи, заслухавши пояснення представників сторін, з'ясувавши фактичні обставини справи, оцінивши докази, які мають юридичне значення для розгляду спору по суті, проаналізувавши норми законодавства які регулюють спірні відносини та їх застосування сторонами, суд встановив: 1) позивачем вчинено порушення бюджетного законодавства,

¹ [44] Кодекс адміністративного судочинства України від 15 груд. 2017 р. № 2747-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/card/2747-15/paran10401>

² [76] Назар Ю. С. Права учасників бюджетного процесу в адміністративно-деліктному та бюджетно-деліктному провадженні. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. 2013. № 4. С. 159.

зокрема, порушення терміну здійснення попередньої оплати на строк не більше шести місяців (п. 22 ст. 116 Бюджетного кодексу України, пп. 4 п. 1 постанови Кабінету Міністрів України від 23 квітня 2014 р. № 117 «Про здійснення попередньої оплати робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» [129]¹, абз. 3 п. 11.3 розд. XI Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2012 р. № 1407 [113]²; 2) відповідач шість разів розпорядженнями зупиняв операції відповідача з бюджетними коштами строком на 30 днів кожне, не відновлюючи при цьому операції з бюджетними коштами, чим порушив вимоги ч. 2 ст. 120 Бюджетного кодексу України. З урахуванням викладеного суд дійшов висновку про визнання протиправним та скасування розпорядження ГУДКС України у Херсонській області про зупинення операцій з бюджетними коштами від 10 листопада 2017 р. №6 [99].³

Близький за змістом адміністративний позов було подано й Конотопською районною державною лікарнею ветеринарної медицини до державної фінансової інспекції в Сумській області та просить визнати протиправними дії з прийняття розпорядження від 26 березня 2015р. №20 про зупинення операцій з бюджетними коштами Конотопської районної державної лікарні ветеринарної медицини на рахунках, оскільки відповідач зупинив операцій з бюджетними коштами на рахунках поза межами бюджетного періоду, що є порушенням ст.120 Бюджетного кодексу України, з порушенням встановленого законодавством строку для прийняття таких

¹ [129] Про здійснення попередньої оплати робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти: постанова Кабінету Міністрів України від 23 квіт. 2014 р. № 117. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/117-2014-%D0%BF>

² [113] Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами: наказ Міністерства фінансів України від 24 груд. 2012 р. № 1407. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13>

³ [99] Постанова Херсонського окружного адміністративного суду від 23 листоп. 2017 р. у справі № 21/1736/17 за позовом Головного управління Державної служби України з надзвичайних ситуацій у Херсонській області до Головного управління Державної казначейської служби України у Херсонській області про визнання протиправним та скасування розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/70507794>

розпоряджень, та за порушення, за які бюджетним законодавством не передбачено зупинення операцій на рахунках.

У судовому засіданні встановлено, що ДФІ в Сумській області проведено планову ревізію фінансово-господарської діяльності Конотопської районної державної лікарні ветеринарної медицини, за результатами якої складено акт від 01 липня 2014р. №07-06/40. На підставі акта ревізії прийнято розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами на рахунках Конотопської районної держлікарні ветеринарної медицини від 26 березня 2015р. №20, відкритих в органах Державного казначейства. Слід враховувати, що зупинення операцій з бюджетними коштами може застосовуватись на строк 30 днів в межах поточного бюджетного періоду, тобто до 31 грудня 2014 року (акт ревізії складено 01 липня 2014 р.). Наведене свідчать про протиправність розпорядження ДФІ в Сумській області від 26 березня 2015р. №20 про зупинення операцій з бюджетними коштами Конотопської районної державної лікарні ветеринарної медицини на рахунках. Зважаючи на позначені обставини, суд ухвалив постанову про задоволення адміністративного позову Конотопської районної державної лікарні ветеринарної медицини до ДФІ в Сумській області про визнання незаконним та скасування відповідного розпорядження. Крім того, суд постановив визнати протиправними дії зазначеного органу державного фінансового контролю з прийняття розпорядження від 26.03.2015р. №20 про зупинення операцій з бюджетними коштами на рахунках Конотопської районної державної лікарні ветеринарної медицини [98].¹

Наведені приклади свідчать про непоодинокі випадки порушення прав бюджетних установ органами державного фінансового контролю. Зокрема, переважна більшість адміністративних позовів стосується порушення строків застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства

¹ [98] Постанова Сумського окружного адміністративного суду від 27 трав. 2015 р. у справі № 818/1294/15 за позовом Конотопської районної державної лікарні ветеринарної медицини до державної фінансової інспекції в Сумській області про визнання незаконним та скасування розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/44502504>

відповідними контролюючими органами, невідповідності вжитого заходу впливу вчиненому правопорушенню й т. д. Проте за допомогою подання адміністративного позову бюджетні установи можуть захистити і відновити порушені права.

4. Самозахист прав. Традиційно суб'єкти відповідних правовідносин можуть вдаватися до самозахисту своїх прав через застосування відповідних засобів, які не заборонені законом та не суперечать моральним засадам суспільства. Самозахист прав бюджетних установ як суб'єктів фінансових правовідносин має певну специфіку. Перш ніж аналізувати самозахист прав вказаних суб'єктів, вважаємо за потрібне з'ясувати, що становить собою самозахист як спосіб захисту прав взагалі. Наприклад, І. Ш. Кілясханов вказує, що основним завданням формування інституту самозахисту суб'єктів є збагачення їх правового статусу додатковими повноваженнями, за рахунок яких забезпечувалася б можливість захисту належних їм прав і свобод без залучення у правозахисний процес суб'єктів, які представляють державну владу¹ [41, с. 11]. З наведеного випливає, що самозахист прав суб'єктів є неюрисдикційним способом захисту прав, реалізується без залучення владної сторони, тобто суб'єкти відповідних правовідносин вчиняють певні дії, які спрямовані на відновлення їх порушених прав або ж які попереджують їх порушення.

Схоже міркує й О. О. Шишов у контексті визначення самозахисту прав платників податків. На його переконання, самозахист прав таких суб'єктів – це неюрисдикційна форма захисту прав платників податків, що проявляється у використанні платником податків наданих законом податкових пільг і прийомів скорочення податкових зобов'язань, відображає сутність податкового планування і одночасно є законним способом обходу податків [174].² До наведених прикладів прояву самозахисту платників податків

¹ [41] Кілясханов И.Ш. Институт необходимой защиты граждан и его реализация в КоАП Российской Федерации. Московского университета МВД России. 2003. № 1. С. 11.

² [174] Шишов О. О. Формы защиты прав платников податков. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2015/2/168.pdf>

вчений пропонує відносити й медіацію. Вказаний спосіб є відносно новим для України, його правове регулювання зводиться до декількох законопроектів. Так, законопроект № 3665 від 17 грудня 2015 р. «Про медіацію» [131]¹, прийнятий Верховною Радою України за основу, визначає правові основи надання послуг медіації в Україні, поширення практики мирного вирішення спорів позасудовими методами та забезпечення збалансованих взаємовідносин між інститутом медіації та судовою системою.

У ст. 3 позначеного законопроекту вказано: «Медіація може застосовуватися у будь-яких конфліктах (спорах), у тому числі цивільних, сімейних, трудових, господарських, адміністративних, а також в кримінальних провадженнях та справах щодо адміністративних правопорушень». Зазначене свідчить, що медіація є прийнятною для вирішення податкових спорів. При цьому в ст. 2 даного законопроекту визначено, що сторонами медіації є фізичні, юридичні особи та/або групи осіб, які прагнуть врегулювати свій спір за допомогою медіації [131].

Зважаючи на предмет нашого дослідження, не можемо обійти увагою питання щодо можливості застосування медіації до бюджетних установ у податкових та бюджетних правовідносинах. На перший погляд, з огляду на сутність бюджетних установ такий підхід є нелогічним. Однак, як вже підкреслювалось вище, у податкових відносинах бюджетні установи виступають різновидом неприбуткових організацій, які у свою чергу є юридичними особами. Це свідчить про те, що формально бюджетні установи як учасники податкових відносин можуть брати участь у процедурі медіації. Проте це питання потребує подальшого опрацювання й удосконалення, наразі жодних підстав для застосування медіації як способу захисту прав бюджетних установ немає.

Що ж до застосування медіації у бюджетних правовідносинах, на нашу думку, це апріорі є неможливим. Такий підхід обумовлено специфікою

¹ [131] Про медіацію: проект Закону України від 17 груд. 2015 р. № 3665. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=57463

бюджетних відносин, їх імперативністю та пріоритетністю. Більше того, коло учасників бюджетних правовідносин й бюджетного процесу є чітко окресленим. За загальним правилом фізичні особи не належать до таких суб'єктів. А медіатором виступає фізична особа, яка досягла 25 років, має вищу або професійно-технічну освіту та пройшла професійне навчання медіації, що має включати 90 академічних годин з початкового навчання, в тому числі не менше 45 академічних годин навчання практичним навичкам (ч. 1 ст. 16 Проекту закону «Про медіацію») [131].¹

В. А. Фомін також акцентує увагу на самозахисті порушених прав суб'єктів бюджетного права й визначає такий спосіб як вчинення уповноваженим суб'єктом бюджетного права дозволених законом дій, спрямованих на захист публічних інтересів [166, с. 164].² З цього цілком логічно випливає, що через захист прав суб'єктів бюджетного права, у тому числі й бюджетних установ, відбувається й захист публічних інтересів. Це пояснюється тим, що за рахунок грошових коштів, акумульованих у бюджетах різних рівнів, відбувається реалізація публічних інтересів. Бюджетні установи, виступаючи суб'єктами, які беруть участь у безпосередньому русі публічних коштів, певним чином забезпечують й публічні інтереси. Проте В. А. Фомін не відзначає, які саме «дозволені законом дії, спрямовані на захист публічних інтересів» належать до такого способу захисту прав суб'єктів фінансових правовідносин, як самозахист.

На підставі проведеного аналізу можна констатувати, що наразі самозахист як спосіб захисту прав не може застосовуватись до бюджетних установ. Це пов'язано із сутністю та призначенням бюджетних установ в Україні. Правовий режим надання пільг бюджетним установам дещо відрізняється від надання пільг іншим платникам податків, оскільки бюджетні установи за відповідними податками отримують їх автоматично, а

¹ [131] Про медіацію: проект Закону України від 17 груд. 2015 р. № 3665. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=57463

² [166] Фомин В. А. Способы защиты нарушенных прав субъектов бюджетного права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 Москва, 2006. С. 164.

для юридичних та фізичних осіб платників податків є їх правом. У цьому ж сенсі можна говорити й про податкове планування. Для бюджетних установ використання такого способу захисту прав є недоцільним, зважаючи на їх звільнення від сплати відповідних податків та зборів, з одного боку, та фінансування за рахунок бюджетних коштів – з іншого. Наведене свідчить про наявність юрисдикційних способів захисту прав бюджетних установ як суб'єктів фінансового права та фінансових правовідносин. До позначеного різновиду способів захисту прав належить адміністративний та судовий способи оскарження.

Окрім юрисдикційних способів захисту прав бюджетних установ, на наш погляд, доцільно виокремлювати й певні організаційні способи захисту прав. Маємо на увазі чітке та якісне врегулювання правового статусу позначених суб'єктів. Перш за все, необхідно дотримуватись вимог юридичної техніки при внесенні змін до вже існуючих та при розробленні нових нормативно-правових актів, якими закріплюється фінансово-правовий статус бюджетних установ в Україні. Так, К. О. Токарева наполегливо обстоює позицію щодо неухильного додержання засадничих умов оперування термінологією, якими є чіткість, точність та однозначність термінології, не лише у фінансово-правовій науці, а й у законодавстві. «Дотримання таких вимог сприятиме поліпшенню та удосконаленню правотворчості, допоможе уникнути неоднакового трактування понять та категорій у галузі права», – справедливо вказує вчена. [159, с. 114].¹ Вказані міркування заслуговують на підтримку і, на нашу думку, стосуються не лише термінології. Зокрема, йдеться про забезпечення певної узгодженості між правовими нормами, які регулюють фінансово-правовий статус бюджетних установ. Ми вже наводили певні приклади тих суперечностей, які існують натепер (зокрема, неприбутковість бюджетних установ, її підтвердження і перехід на загальну систему оподаткування за податком на прибуток

¹ [159] Токарева К. О. Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2016. С. 114.

підприємств у разі порушення приписів податкового законодавства), і наголошували, що недосконалість законодавства призводить до того, що такі норми є фіктивними, діючими лише на папері.

О. О. Дмитрик також говорить про існування такої проблеми. Науковець відзначає, що у сучасних умовах перманентного дефіциту бюджетні установи змушені вишукувати додаткові дохідні джерела й у зв'язку із цим вони наділені певними правами, зокрема, правом одержувати власні надходження бюджетних установ; правом на збереження за бюджетною установою залишку власних коштів на спеціальних рахунку; правом використовувати такі кошти згідно з кошторисом і т.д. У той же час реалізація деяких з позначених прав бюджетних установ дещо ускладнюється, оскільки наразі правове регулювання їх є суперечливим [27, с. 68].¹ Далі вчена на прикладі такого виду бюджетних установ, як державні і комунальні вищі навчальні заклади, ілюструє позначену проблематику. Їй знов-таки наголошує на невідповідності термінології Бюджетного кодексу України, Закону України «Про вищу освіту», Закону України «Про банки і банківську діяльність» і Постанови Кабінету Міністрів України № 657 [120]² стосовно визначення банку, в якому ВНЗ можуть відкривати депозитні рахунки; введення Постановою № 657 додаткових обмежень, не передбачених Бюджетним кодексом України, й т.д. [27, с. 70]³.

Дійсно, відзначені неузгодженості у чинному законодавстві й дотепер існують. Наведене є ще одним яскравим прикладом того, що наразі правове регулювання фінансово-правового статусу бюджетних установ потребує узгодження і подальшого доопрацювання. На нашу думку, організаційний спосіб захисту прав бюджетних установ дозволить зменшити кількість

¹ [27] Дмитрик О. О. Проблеми використання власних коштів бюджетних установ. *Право та інновації*. 2016. № 4 (16). С. 68.

² [120] Порядок розміщення вищими і професійно-технічними навчальними закладами на вкладних (депозитних) рахунках в установах банків державного сектору економіки тимчасово вільних коштів, отриманих за надання платних послуг: постанова Кабінету Міністрів України від 26 серп. 2015 р. № 657. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/657-2015-%D0%BF>

³[27] Дмитрик О. О. Проблеми використання власних коштів бюджетних установ. *Право та інновації*. 2016. № 4 (16). С. 70.

випадків звернення до юрисдикційних способів захисту прав, оскільки чимало спорів виникає у зв'язку з наявністю або певних протиріч, або ж прогалин у законодавстві, які «провокують» суб'єктів фінансових правовідносин використовувати відповідні приписи на свою користь, незалежно від того, яким чином має бути урегульовано питання по суті. На наше переконання, організаційний спосіб захисту прав бюджетних установ, безумовно є першочерговим для України як правової держави. Вбачається, що ідеальним варіантом можна вважати використання юрисдикційних способів захисту прав у випадках, якщо при наявності чіткого, точного та виваженого підходу до формування фінансового законодавства, права бюджетних установ порушуються. При цьому суттєвою відмінністю між юрисдикційними та організаційними способами захисту прав бюджетних установ є те, що ініціатором використання юрисдикційних способів захисту виступає бюджетна установа, а організаційні способи захисту визначаються і реалізуються державою незалежно від волі бюджетних установ.

Таким чином, проаналізувавши гарантії захисту бюджетних установ, робимо такі висновки. По-перше, гарантії захисту прав бюджетних установ становлять собою відповідні правові норми, в яких закріплено способи захисту прав таких суб'єктів. По-друге, запропоновано виокремлювати дві групи гарантій (способів) захисту прав бюджетних установ: організаційні (чітке регулювання фінансово-правового статусу бюджетних установ) та юрисдикційні (адміністративне та судове оскарження). По-третє, виокремлено низку ознак гарантій захисту прав бюджетних установ. До ознак відносити такі: а) встановлюються державою; б) закріплюються у відповідних законодавчих приписах (нормах права); в) мають універсальний характер – поширюються на всіх учасників фінансових правовідносин; г) використання одного способу не позбавляє бюджетні установи можливості використовувати інший спосіб захисту прав. Реалізація юрисдикційних способів захисту прав мають певні темпоральні обмеження, їх реалізація відбувається безпосередньо за ініціативою бюджетних установ, у той час як

організаційний спосіб функціонує безперервно і не потребує додаткової ініціативи відповідних суб'єктів правовідносин.

2.3. Фінансово-правова відповідальність бюджетних установ

Визначення правової природи фінансової відповідальності як складової юридичної відповідальності має не лише теоретичне, а й практичне значення. Це пов'язано із тим, що фінансова відповідальність є комплексною категорією і заходи такої відповідальності також є різноманітними за своєю суттю. Так, система заходів, які можуть застосовуватись у разі порушення податкового, бюджетного, валютного чи банківського законодавства характерні лише для конкретного підгалузевого виду правовідносин і не можуть застосовуватись за вчинення інших правопорушень. Тож у межах даного підрозділу розглянемо поняття «фінансова відповідальність» та з'ясуємо особливості її реалізації за порушення бюджетного та податкового законодавства такими суб'єктами, як бюджетні установи.

За порушення бюджетного законодавства до бюджетних установ можуть застосовуватися заходи впливу. Наразі чимало науковців намагається класифікувати такі заходи впливу за різними критеріями, відзначити особливе призначення кожного з них. Так, Д. С. Шутлів вважає, що найбільш змістовною класифікацією є їх розподіл за функціональним критерієм на такі види: 1) попереджувальні (превентивні); 2) правовідновлюючі; 3) правоприпиняючі; 4) юридичну відповідальність¹ [176, с. 119]. Схожими є міркування А. Й. Іванського. Вчений наголошує на існуванні низки заходів попереджувального, припиняючого, карального і відновлювального

¹ [176] Шутлів Д. С. Правовідновлювальні заходи примусу у бюджетно-правовому регулюванні. Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького: Журнал. Серія Право. №2(14), 2016. С. 119.

характеру, які застосовуються до відповідних суб'єктів¹ [36, с. 18]. Такий підхід нам складно підтримати, зважаючи на те, що норми бюджетного законодавства, якими закріплюються відповідні заходи відповідальності за вчинення порушень бюджетного законодавства, не містять жодних вказівок щодо мети спрямування відповідного заходу. Більше того, якщо навіть формально розглянути всі заходи впливу за вчинення бюджетних правопорушень, можна констатувати відсутність у їх переліку превентивних заходів, оскільки останні мають попереджувати вчинення порушень, а не застосовуватися вже після їх вчинення та виявлення відповідними суб'єктами. До групи превентивних заходів за порушення бюджетного законодавства доцільно відносити заходи фінансового контролю. А всі заходи, закріплені у ст. 117 Бюджетного кодексу України, на нашу думку, скеровані на примусову реалізацію суб'єктом відповідних правових норм. Йдеться про встановлення приписами бюджетного законодавства вимоги щодо усунення вчинених правопорушень. Окрім того, заходи фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства виконують каральну функцію, яка реалізується через настання несприятливих наслідків до суб'єкта правопорушення і спрямована на попередження вчинення подальших правопорушень таким суб'єктом. Наведене свідчить про комплексну мету фінансово-правової відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Проте перш ніж говорити про специфіку заходів фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства, слід з'ясувати, що становить собою така відповідальність, у чому її особливість. Так, І. А. Сікорська з цього приводу підкреслює: «для виділення в окремий вид фінансово-правової відповідальності потребує дослідження: предмет і метод фінансового права; характер та ступінь державного примусу; умови та підстави її виникнення; особливості санкцій, що застосовуються за фінансові

¹ [36] Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Одеса, 2009. С. 18.

правопорушення та сфера її застосування»¹ [141, с. 91]. Дійсно, для виокремлення певних видів юридичної відповідальності важливе значення має наявність галузевої відокремленості, власного предмета і метода правового регулювання. Стосовно інших характеристик, розглянутих І. А. Сікорською, зазначимо таке. Умовами та підставами виникнення фінансової відповідальності є вчинення відповідним суб'єктом правовідносин фінансового (бюджетного, податкового чи іншого) правопорушення. Щодо сфери застосування фінансово-правової відповідальності, то це відносини, пов'язані з рухом публічних грошових коштів (акумуляванням, розподілом (перерозподілом), використанням та контролем) і, фактично, є предметом фінансового права.

Іншу точку зору обстоює А. М. Касьяненко, вказуючи, що заходи впливу за порушення бюджетного законодавства якраз і становлять собою фінансово-правову відповідальність² [39, с. 28]. Науковець підкреслює, що категорію „фінансова відповідальність” доцільно розглядати як комплексну категорію, адже фінансове законодавство об'єднує в собі бюджетне, податкове, банківське, валютне законодавство і законодавство про грошовий обіг і розрахунки та ін.³ [39, с. 24]. Наведені міркування вбачаються конструктивними та аргументованими. Дійсно, фінансова відповідальність об'єднує в собі і бюджетну, і податкову, валютну та банківську відповідальність.

Своєрідні міркування з цього приводу висловлює Т. В. Конюхова, вказуючи, що відповідальність за порушення фінансового законодавства виступає самостійним видом юридичної відповідальності, в якій можуть виокремлюватись певні підвиди: податкова відповідальність, відповідальність за порушення податкового законодавства, відповідальність

¹ [141] Сікорська І. А. Правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2004. С. 91.

² [39] Касьяненко А. М. Фінансова відповідальність за порушення бюджетного законодавства: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2015. С. 28.

³ [39] Касьяненко А. М. Фінансова відповідальність за порушення бюджетного законодавства: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2015. С. 24.

за порушення бюджетного законодавства та бюджетна відповідальність¹ [46, с. 4]. На наш погляд, зазначене має певний сенс лише в частині того, що фінансова відповідальність є самостійним видом відповідальності. Щодо виокремлення запропонованих різновидів такої відповідальності, то подібний підхід вбачається нелогічним. При їх виокремленні Т. В. Конюхова, мабуть, намагалася акцентувати увагу на наявності відповідних своєрідних «підгалузевих» заходів відповідальності за вчинення певних правопорушень (наприклад, заходи впливу за порушення бюджетного законодавства) і одночасно констатувати можливість застосування за вчинення таких правопорушень не лише позначених заходів, а й заходів адміністративної, кримінальної та інших видів відповідальності. У той же час наявність різних за галузевою належністю заходів, які можуть бути застосовані за вчинення порушень бюджетного чи податкового законодавства, не дозволяє класифікувати фінансову відповідальність на податкову та бюджетну й відповідальність за порушення податкового чи бюджетного законодавства у межах фінансово-правової відповідальності. На наше переконання, вони мають співвідноситись як родові та видові. При цьому фінансово-правова відповідальність є загальною, всеохоплюючою категорією, така відповідальність може наставати за вчинення фінансових правопорушень (бюджетних, податкових, валютних та банківських).

Цілком логічним є твердження Л. К. Воронової про сутність фінансово-правової відповідальності: «це правовідносини, що виникають у галузі фінансової діяльності між державою або органами місцевого самоврядування та іншими суб'єктами фінансових відносин (фізичними особами, юридичними особами) на підставі фінансового правопорушення та в яких реалізуються несприятливі наслідки за порушення фінансово-правових норм»² [146, с. 494]. Говорячи про фінансову відповідальність за порушення

¹ [46] Конюхова Т. В. Об ответственности за нарушение бюджетного законодательства. *Журнал российского права*. 2010. № 4. С. 4.

² [146] Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. Л. К. Воронової. Київ: Алерта, 2011. С. 494.

бюджетного законодавства, слід наголосити на тому, що суб'єктний склад учасників має певні особливості. Якщо проаналізувати бюджетне законодавство, то можна дійти висновку, що суб'єктом, який вчиняє правопорушення, завжди буде виступати бюджетна установа як розпорядник бюджетних коштів відповідного рівня чи одержувач бюджетних коштів, а уповноваженим на застосування заходів фінансової відповідальності кожного разу виступатиме різний владний суб'єкт (залежно від того, який захід буде застосовуватись).

У такій ситуації принциповою особливістю владного суб'єкта є наявність у нього різних правових статусів. Наприклад, орган Державної казначейської служби України як суб'єкт, який має право на застосування зупинення операцій з бюджетними коштами як заходу фінансової відповідальності, у фінансових правовідносинах виступатиме (1) як учасник бюджетного процесу, який наділений низкою контрольних повноважень та (2) як відповідна бюджетна установа. Правовий статус таких суб'єктів у фінансово-правовому регулюванні суттєво різниться, однак вони є рівнозначними і не суперечать один одному. Що стосується несприятливих наслідків для правопорушника, вони полягатимуть у застосуванні до нього певних обмежень, внаслідок яких він не зможе певною мірою реалізувати заплановане.

Аналізуючи систему заходів фінансової відповідальності, закріплених за вчинення бюджетного законодавства, можна зробити висновок, що їх перелік доволі широкий і відкритий – Бюджетний кодекс України не містить вичерпного переліку заходів відповідальності за порушення бюджетного законодавства. При цьому не всі із закріплених у ст. 117 Бюджетного кодексу України заходів впливу характеризуються наявністю деталізованого порядку їх застосування. Крім того, іноді законодавчо передбачається варіативність заходів фінансово-правової відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Йдеться про те, що уповноважений суб'єкт може обирати один з декількох закріплених у бюджетному законодавстві заходів

відповідальності до суб'єкта правопорушення, залежно від вчиненого правопорушення.

Наприклад, у разі вчинення бюджетною установою як головним розпорядником бюджетних коштів такого порушення, як включення недостовірних відомостей до бюджетних запитів (п. 1 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України), до нього може застосовуватися попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо його усунення та зупинення операцій з бюджетними коштами. Однак, загальновідомо, що за вчинення одного правопорушення неможливе застосування декількох заходів відповідальності одного виду. Тому уповноважений суб'єкт має право обирати на власний розсуд один із передбачених за таке правопорушення заходів. Розглянемо більш детально вищезазначені примусові заходи.

Порядок застосування зупинення операцій з бюджетними коштами регламентовано постановою Кабінету Міністрів України від 19 січня 2011 р. № 21 (далі – Порядок № 21)¹ [112]. Вказаний захід полягає в зупиненні будь-яких операцій із здійснення платежів з рахунків розпорядників та/або одержувачів (суб'єкта, який вчинив відповідне правопорушення). При цьому складається протокол про порушення бюджетного законодавства, який якраз і виступає підставою для застосування аналізованого заходу. Уповноваженими органами на застосування зупинення операцій з бюджетними коштами є Мінфін, органи Державної казначейської служби, органи Держаудитслужби, місцеві фінансові органи, головні розпорядники бюджетних коштів (у межах наданих їм повноважень до розпорядників та/або одержувачів бюджетних коштів). Показово, що такі повноваження регламентовано й іншими нормативно-правовими актами [107; 109; 108].² У

¹ [112] Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: постанова Кабінету Міністрів України від 19 січ. 2011 р. № 21. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-п>

² Див.: [107; 109; 108] Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 р. № 43. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/43->

той же час виникає питання щодо того, яким чином корелюють між собою вказані суб'єкти при застосуванні зупинення операцій з бюджетними коштами. Наразі залишається нез'ясованим, як мають взаємодіяти вищезазначені органи, оскільки чинне законодавство не містить жодних вказівок щодо «ієрархічності» чи певного підпорядкування вказаних суб'єктів при застосуванні операцій з бюджетними коштами. Впевнені, що це питання потребує детального розгляду та внесення відповідних змін до законодавства.

Напідставі п. 3 вищевказаного Порядку¹ [112] зупиненню підлягають операції з бюджетними коштами на рахунках розпорядників та/або одержувачів за бюджетною програмою (кодом тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів), за якою виявлено порушення вимог бюджетного законодавства. У той же час встановлюються й певні не зовсім логічні, на наш погляд, винятки із загального правила. Так, якщо порушення виявлено за бюджетною програмою, яка відсутня у поточному бюджетному періоді, то уповноважений орган зазначає в розпорядженні про зупинення операцій бюджетну програму (код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів), згідно з якою передбачено утримання розпорядника. Як вбачається, у такому разі слід застосовувати інший захід за порушення бюджетного законодавства, зважаючи на обов'язкову реалізацію одного із найважливіших принципів бюджетної діяльності, а саме принципу ефективності та результативності. Зупиняючи операції за бюджетною програмою у поточному бюджетному періоді, за якою відсутні правопорушення, певним чином блокується її реалізація і не дотримується вказаний принцип використання бюджетних коштів.

2016%D0%BF?find=1&text=%E7%E0%F5%EE%E4+%E2%EF%EB%E8%E2%F3;Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: постанова Кабінету Міністрів України від 20 серп. 2014 р. № 375. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF> ; Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України від 15 квіт. 2015 р. № 215. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF?find=1&text=%E7%E0%F5%EE%E4+%E2%EF%EB%E8%E2%F3> та ін.

¹ [112] Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: постанова Кабінету Міністрів України від 19 січ. 2011 р. № 21. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-п>

Убачається, що при притягненні суб'єкта до фінансової відповідальності слід виходити з того, що міра такої відповідальності, зокрема зупинення операцій з бюджетними коштами, має застосовуватися за тими бюджетними програмами, щодо яких вчинені правопорушення. А в разі виявлення порушення за тими бюджетними програмами, реалізація яких вже закінчена, до суб'єкта правопорушення має застосовуватись інший вид відповідальності.

Розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами складається у 4 примірниках. Такий підхід щодо необхідності формування декількох екземплярів розпорядження (рішення) про застосування відповідного заходу впливу пов'язаний із участю у такій процедурі декількох різноманітних суб'єктів. Так, розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами підписується керівником (або його заступником) уповноваженого органу (це може бути Мінфін, органи Державної казначейської служби, Держаудитслужба, місцеві фінансові органи, головні розпорядники бюджетних коштів), скріплюється печаткою та реєструється в установленому порядку. Після цього вручається особисто під розписку уповноваженій особі або надсилається з повідомленням про вручення таким суб'єктам: (а) органу Державної казначейської служби, у якому відкрито рахунки розпорядника та/або одержувача, що порушив вимоги бюджетного законодавства; (б) розпоряднику та/або одержувачу, яким порушено вимоги бюджетного законодавства; (в) відповідному розпоряднику бюджетних коштів вищого рівня або фінансового органу (у разі зупинення операцій з коштами місцевого бюджету) [112]¹. Ще один примірник розпорядження залишається в тому органі, яким воно винесено. Таким чином відбувається інформування всіх суб'єктів, які беруть участь у процесі застосування аналізованого заходу фінансової відповідальності.

¹ [112] Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: постанова Кабінету Міністрів України від 19 січ. 2011 р. № 21. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-п>

Після цього орган Державної казначейської служби України провадить зупинення операцій з бюджетними коштами. При цьому встановлено, що платіжні доручення, подані розпорядником та/або одержувачем для здійснення платежів з рахунків, на яких зупинені операції з бюджетними коштами, повертаються після надходження розпорядження про зупинення операцій органом Державної казначейської служби розпорядникові та/або одержувачу без виконання разом із попередженням про неналежне виконання вимог бюджетного законодавства [112]¹. Тобто при поданні платіжних доручень з рахунків стосовно яких зупинені операції з бюджетними коштами застосовується ще один захід – попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо його усунення.

Він також може застосовуватись при включенні недостовірних відомостей до бюджетних запитів. Процедура його врегульована наказом Державної казначейської служби України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства» від 29 грудня 2012 р. № 394² [105]. Проте, як слушно зауважує К. О. Токарева, попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства має фіктивний характер. Позначений захід не належить до превентивних, оскільки застосовується за вчинення порушення і не створює жодних негативних наслідків для суб'єкта, щодо якого воно застосовується, а отже, ніяк не впливає на правопорушника³ [158, с. 213].

Дійсно, у сучасних умовах правове регулювання процедури застосування попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства

¹ [112] Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: постанова Кабінету Міністрів України від 19 січ. 2011 р. № 21. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-п>

² [105] Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства: наказ Державної казначейської служби України від 29 грудня 2012 р. № 394. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DKU1254.html

³ [158] Токарева К. О. До питання про виконання Державного бюджету України за видатками. *Вороновські читання: матеріали наук.-практ. конф.*, 2017. С. 213.

потребує удосконалення, бо такий захід відповідальності не виконує свого функціонального призначення – виховання правопорушника і утримання його від подальшого порушення бюджетно-правових норм. Ще раз зазначимо, що при зупиненні операцій з бюджетними коштами, попередження застосовується додатково за ще одне правопорушення (подання платіжних доручень з рахунків, на яких зупинені операції з бюджетними коштами). У такій ситуації платіжні доручення повертаються відповідному одержувачу чи розпоряднику бюджетних коштів без виконання. Іншими словами, відповідному суб'єкту повертають подані платіжні доручення і дають ще одну можливість правомірно реалізувати свою поведінку в інший спосіб без настання жодних несприятливих наслідків. З огляду на викладене необхідно внести зміни до вищенаведених методичних рекомендацій Казначейства України і встановити більш сувору відповідальність у разі вчинення подальших порушень бюджетного законодавства.

Розкриваючи далі правовий механізм зупинення операцій з бюджетними коштами, позначимо ще один важливий момент. Йдеться про певний «каральний» аспект для суб'єкта, яким вчинено відповідне правопорушення. Він якраз і полягає в тому, що у правопорушника немає можливостей провадити операції з бюджетними коштами за конкретною бюджетною програмою. Такі обмеження встановлюються строком до 30 днів. Фактично законодавець закріплює лише верхню межу, граничний строк, на який можливе зупинення операцій із здійснення платежів з рахунку розпорядника чи одержувача бюджетних коштів, цей строк відраховується з дня надходження рішення про зупинення операцій до Державного казначейства України. Мінімальної тривалості такого заходу не встановлено. Отже, можна зробити висновок, що операції з бюджетними коштами зупиняються на будь-який строк від 1 до 30 днів. При цьому вибір відповідного строку здійснюється на власний розсуд суб'єкта, який уповноважений на застосування такого заходу фінансової відповідальності.

Маємо зазначити, що певним недоліком законодавства є відсутність чітких критеріїв диференціації тривалості зупинення операцій з бюджетними коштами. На наш погляд, це питання є принциповим, зважаючи на те, що розглядуваний захід може застосовуватися за низку правопорушень, які різняться за своєю суттю та ступенем «шкідливості» для бюджетно-правового регулювання. Проаналізувавши правовий механізм застосування зупинення операцій з коштами бюджетів, ми дійшли висновку, що критерієм для диференціації строку, на який зупиняються операції відповідного розпорядника чи одержувача бюджетних коштів, може бути характер тих правопорушень, що вчиняються. Відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України зупинення операцій з бюджетними коштами застосовуються за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктами 1-3, 10, 11, 14-29, 32-36, 38, 40 ч. 1 ст. 116 цього ж Кодексу. Розглянувши наведені правопорушення і поділивши їх на декілька груп (1) пов'язані з включенням недостовірних даних та визначенням неправомірних обсягів бюджетних коштів (пп. 1, 3, 32, 35, 36 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України); 2) пов'язані з порушенням відповідних порядків та строків (п. 2, 10, 11, 14-19, 21-23, 25-29, 33, 34, 38 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України); 3) пов'язані з розміщенням та використанням бюджетних коштів не за призначенням (п. 10, 11, 14, 24, 27 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України)), вбачається неможливим розрізнити строки застосування зупинення операцій з бюджетними коштами. Це пояснюється тим, що будь-яке із цих правопорушень негативно впливає на стан бюджетної системи, якість бюджетного процесу і т.д. Наведене свідчить про необхідність внесення змін до ч. 2 ст. 120 Бюджетного кодексу України і встановлення єдиного уніфікованого строку застосування зупинення операцій з бюджетними коштами – 30 днів.

У вже згадуваній ч. 2 ст. 120 Бюджетного кодексу України зазначено, що законом може передбачатися й інший граничний строк зупинення операцій з бюджетними коштами. Тож, природно, виникає потреба у

визначенні обставин, за яких цей строк може бути скорегований. Схоже міркує й Ю. С. Назар, вказуючи, що питання, пов'язані із визначенням різноманітних строків при застосуванні до суб'єкта заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, потребують чіткої регламентації¹ [77, с. 127]. Дійсно, це так. Відсутність чіткого визначення строків може стати причиною зловживання правом з боку уповноважених органів на застосування таких заходів. Ця проблема потребує глибокого осмислення і окремого наукового розгляду.

Зупинені операції з бюджетними коштами обов'язково підлягають відновленню. Згідно з п. 8 Порядку № 21² [112] це відбувається у разі закінчення строку, що (1) зазначений в розпорядженні про зупинення операцій або (2) встановлений ч. 2 ст. 120 Бюджетного кодексу України, шляхом ухвалення рішення про відновлення таких операцій органом, який прийняв рішення про зупинення операцій з бюджетними коштами. При цьому відновлення операцій з бюджетними коштами не позбавляє уповноважені органи права повторного застосування такого заходу впливу за порушення вимог бюджетного законодавства, як зупинення операцій з бюджетними коштами, до тих же розпорядників та/або одержувачів у разі неусунення або вчинення зазначених порушень у подальшому³ [112, п. 14]. За такого підходу виникає ситуація, що усунення правопорушення бюджетного законодавства, за яке застосовано зупинення операції з бюджетними коштами, можливе у будь-який час, навіть після їх відновлення.

На нашу думку, позначене не є конструктивним з огляду на те, що заходи фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства спрямовані не лише на покарання правопорушника й подальше

¹ [77] Назар Ю. С. Щодо строків прийняття рішення про застосування окремих заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія». 2015. № 4 С. 127.

² [112] Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: постанова Кабінету Міністрів України від 19 січ. 2011 р. № 21. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-п>

³ [112] П. 14 Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: постанова Кабінету Міністрів України від 19 січ. 2011 р. № 21. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-п>

попередження вчинення правопорушень, а й на те, щоб забезпечити реалізацію відповідних публічних інтересів. Щоб реалізувати їх повною мірою, необхідно відтворити те становище, яке було до вчинення відповідних порушень, шляхом їх усунення. Для цього і мають надаватися визначені строки для усунення правопорушень. Зважаючи на викладене, вважаємо доцільним внести зміни до Порядку № 21 і закріпити абз. 2 п. 6 такого змісту: «Протягом строку, на який зупинено операції з бюджетними коштами розпоряднику та/або одержувачу бюджетних коштів, відповідне правопорушення має бути усунено. У разі неусунення вчиненого правопорушення до такого розпорядника та/або одержувача бюджетних коштів застосовуються інші заходи впливу за порушення бюджетного законодавства». Сподіваємось, що такі зміни до законодавства сприятимуть оптимізації діяльності вищезазначених суб'єктів у контексті усунення вже вчинених порушень бюджетного законодавства й запобігання їм у подальшому.

Крім проаналізованих заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, до бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів різних рівнів можуть вживатися й інші заходи. Наприклад, призупинення бюджетних асигнувань застосовується до вказаних суб'єктів у разі вчинення ними порушень бюджетного законодавства, визначених і п. 20, 22-29, 38, 40 ч. 1 ст. 116 Бюджетного кодексу України [15, п. 3 ч.1 ст. 117].¹ Порядок застосування призупинення бюджетних асигнувань регламентовано наказом Міністерства фінансів України від 15 травня 2002 р. № 319 (далі – Порядок № 319) [118].² Відповідно до вказаного акта, позначений захід відповідальності застосовується до розпорядників чи одержувачів бюджетних коштів. У контексті нашого дослідження ми акцентуватимемо

¹ [15] П. 3 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² [118] Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань: наказ Міністерства фінансів України від 15 травня 2002 р. № 319. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0467-02>

увагу саме на розпорядниках бюджетних коштів як відповідних бюджетних установах.

Призупинення бюджетних асигнувань мають право застосовувати до розпорядників бюджетних коштів такі суб'єкти, як: Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба України, Державна аудиторська служба України, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи та головні розпорядники бюджетних коштів [118, п. 1].¹ Вказані суб'єкти можуть ініціювати застосування призупинення бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів, однак рішення про застосування вказаного заходу приймає Міністр фінансів України, Міністр фінансів Автономної Республіки Крим, керівник місцевого фінансового органу на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства або акта ревізії та доданих до нього документів [118, абз. 1 п. 3].² При цьому таке рішення оформлюється наказом відповідного органу. Як бачимо, перелік суб'єктів, уповноважених ініціювати застосування вказаного заходу відповідальності, та суб'єктів, які приймають рішення щодо його застосування, суттєво відрізняється. На наше переконання, такий підхід є позитивним, оскільки забезпечує розмежування повноважень між відповідними суб'єктами стосовно застосування аналізованого заходу відповідальності. Однак так само, як і при зупиненні операцій з бюджетними коштами, залишається нез'ясованим, у яких випадках та який суб'єкт може ініціювати застосування призупинення бюджетних асигнувань.

Сутність даного заходу відповідальності полягає у припиненні повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису). Призупинення бюджетних асигнувань має чітко визначені строкові межі, воно застосовується на строк від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду [15, п. 3

¹ [118] П. 1 Порядку призупинення бюджетних асигнувань: наказ Міністерства фінансів України від 15 травня 2002 р. № 319. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0467-02>

² [118] Абз.1 п. 3 Порядку призупинення бюджетних асигнувань: наказ Міністерства фінансів України від 15 травня 2002 р. № 319. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0467-02>

ч.1 ст. 117].¹ Разом із тим відсутні законодавчо закріплені підстави для диференціації строків призупинення бюджетних асигнувань. З аналогічною ситуацією ми стикалися при з'ясуванні порядку зупинення операцій з бюджетними коштами. Законодавець встановлює відповідний мінімальний і граничний строки застосування відповідного заходу, проте якими критеріями має керуватися суб'єкт при обранні строку для їх застосування, відповіді не дає.

Показово, що розпорядник бюджетних коштів, якому призупинені бюджетні асигнування зобов'язаний усунути відповідне порушення бюджетного законодавства і надати копії документів, які підтверджують таке усунення [118, п. 8].² Фактично до суб'єкта, який вчинив бюджетне правопорушення застосовується не лише конкретний захід фінансової відповідальності, а й висувається вимога щодо усунення такого правопорушення. Наведене свідчить про комплексний характер мети фінансової відповідальності. З одного боку, йдеться про її каральну функцію, а з іншого – про відновлювальну, яка полягає у приведенні бюджетних правовідносин до того стану, що існував до вчинення відповідного правопорушення розпорядником бюджетних коштів.

Крім цього, слід зацентувати увагу на відсутності у приписах чинного бюджетного законодавства положень щодо строків, протягом яких має бути усунене порушення бюджетного законодавства розпорядником бюджетних коштів. Згідно з п. 9 Порядку № 319 після усунення вчиненого бюджетного правопорушення та аналізу підтвердних документів про його усунення орган, який прийняв рішення про призупинення бюджетних асигнувань, приймає рішення про відновлення дії бюджетних асигнувань. Однак при цьому виникає декілька питань. По-перше, який строк надано відповідним органам (Міністру фінансів України, Міністру фінансів Автономної Республіки Крим

¹ [15] П. 3 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² [118] П. 8 Порядку призупинення бюджетних асигнувань : наказ Міністерства фінансів України від 15 травня 2002 р. № 319. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0467-02>

або керівнику місцевого фінансового органу, який прийняв рішення про призупинення бюджетних асигнувань) для аналізу інформації та підтвердних документів розпорядника бюджетних коштів щодо усунення вчиненого порушення.

По-друге, залишається поза увагою законодавства питання стосовно того, як має бути урегульована ситуація, якщо бюджетне правопорушення усунуто розпорядником бюджетних коштів раніше встановленого строку призупинення бюджетних асигнувань. Наприклад, якщо бюджетні асигнування призупинені на місяць, а бюджетне правопорушення усунуто й надано відповідні підтвердні документи протягом 10 днів з моменту застосування такого заходу фінансової відповідальності, то відновлення бюджетних асигнувань такому розпоряднику бюджетних коштів відбувається з моменту усунення правопорушення та аналізу відповідної інформації щодо його усунення чи незалежно від того, в який момент буде усунуто правопорушення, відновлення бюджетних асигнувань відбудеться після спливу строку, на який встановлено такий захід відповідальності?

У той же час у п. 12 Порядку № 319 зазначено, що у разі, якщо протягом термінів, встановлених у рішенні про призупинення бюджетних асигнувань, розпорядник бюджетних коштів не вжив заходів щодо усунення порушення бюджетного законодавства, керівник органу, що прийняв таке рішення, має право на повторне застосування призупинення бюджетних асигнувань до того ж розпорядника чи одержувача бюджетних коштів [118].¹ Наведе свідчить про наявність у розпорядника (чи одержувача) бюджетних коштів обов'язку усунути вчинене ним порушення бюджетного законодавства протягом строку, на який до нього застосовано призупинення бюджетних асигнувань. З огляду на викладене, пропонуємо внести зміни до п. 8 Порядку № 319 і викласти його в такій редакції: «Розпорядник чи одержувач бюджетних коштів, якому призупинені бюджетні асигнування, у

¹ [118] Порядок призупинення бюджетних асигнувань : наказ Міністерства фінансів України від 15 травня 2002 р. № 319. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0467-02>

встановлені у рішенні про призупинення бюджетних асигнувань терміни має усунути вчинене порушення бюджетного законодавства і подати інформацію відповідному органу про його усунення та копії документів, що її підтверджують».

Прийняття рішення про відновлення бюджетних асигнувань передбачає не лише видання відповідного документа, який направляється низці суб'єктів (органу, який прийняв рішення про внесення змін до помісячного розпису загального фонду бюджету; Державній казначейській службі України; головному розпорядникові бюджетних коштів, до мережі якого належить розпорядник чи одержувач бюджетних коштів, яким порушено бюджетне законодавство; розпорядникові чи одержувачу бюджетних коштів, яким порушено бюджетне законодавство) [118, п. 11]¹, а й внесення з 1-го числа місяця, наступного за датою його прийняття, змін до помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету (плану асигнувань із загального фонду бюджету відповідного розпорядника бюджетних коштів) та наступного взяття зобов'язань.² Проаналізувавши порядок застосування такого заходу впливу за порушення бюджетного законодавства, як призупинення бюджетних асигнувань, бачимо, що його правове регулювання наразі потребує вдосконалення і внесення відповідних змін до чинного законодавства.

Наступним заходом фінансової відповідальності, що застосовується до розпорядників бюджетних коштів є зменшення бюджетних асигнувань. Відповідно до п. 4 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України цей захід впливу застосовується при вчиненні лише трьох порушень бюджетного законодавства, зокрема: (а) нецільове використання бюджетних коштів відповідним розпорядником бюджетних коштів; (б) здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних

¹ [118] П. 11 Порядку призупинення бюджетних асигнувань: наказ Міністерства фінансів України від 15 травня 2002 р. № 319. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0467-02>

² [118] П. 10 Порядку призупинення бюджетних асигнувань : наказ Міністерства фінансів України від 15 травня 2002 р. № 319. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0467-02>

призначень або з їх перевищенням всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України; (в) здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України.

Зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) та у разі необхідності з подальшим внесенням змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) [15, абз. 2 п. 4 ч. 1 ст. 117].¹ Порядок зменшення бюджетних асигнувань затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 17 березня 2011 р. № 255 (далі – Порядок № 255) [111].² Підстава для застосування зменшення бюджетних асигнувань є традиційною (передбачається майже для всіх заходів впливу за порушення бюджетних асигнувань) – протокол про порушення бюджетного законодавства або акт ревізії.³ Залежно від того, розпорядником бюджетних коштів якого рівня вчиняються порушення бюджетного законодавства, які є підставою для зменшення бюджетних асигнувань, буде відрізнятися і суб'єкт, уповноважений на застосування такого заходу. Відповідно до п. 3 Порядку № 255, якщо йдеться про зменшення бюджетних асигнувань головному розпоряднику коштів державного бюджету, рішення приймає Міністр фінансів України; головному розпоряднику коштів місцевого бюджету – керівник місцевого фінансового органу; розпоряднику бюджетних коштів нижчого рівня – головний розпорядник коштів відповідного бюджету.

¹ [15] Абз. 2 п. 4 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

² [111] Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів: постанова Кабінету Міністрів України від 17 берез. 2011 р. № 255. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/255-2011-п>

³ [111] П. 2 Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів: постанова Кабінету Міністрів України від 17 берез. 2011 р. № 255. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/255-2011-п>

Ще одним учасником відносин, пов'язаних із зменшенням бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів є контролюючі органи. Вказані суб'єкти протягом десяти робочих днів з дати підписання протоколу про таке порушення або реєстрації акта ревізії, а в разі наявності заперечень (зауважень) до акта ревізії – з дати подання письмового висновку щодо таких заперечень (зауважень) подає до Мінфіну (місцевого фінансового органу, головного розпорядника коштів відповідного бюджету) протокол про порушення бюджетного законодавства або засвідчену підписом керівника контролюючого органу копію акта ревізії, що скріплений печаткою такого органу. Разом з копією акта ревізії контролюючим органом подається довідка про порушення бюджетного законодавства, що складається у порядку, визначеному Мінфіном [111, п. 4].¹ Саме за наявності таких документів уповноважений орган приймає рішення про зменшення бюджетних асигнувань розпоряднику бюджетних коштів.

Як вже відзначалось, зменшення бюджетних асигнувань полягає у внесенні змін до розпису бюджету (кошторису). Такі зміни реалізуються шляхом зменшення обсягу бюджетних асигнувань на суму вчиненого порушення бюджетного законодавства. При цьому рішення про зменшення бюджетних асигнувань приймається за кодами економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету, а також відповідною бюджетною програмою, за якими встановлено порушення бюджетного законодавства, крім бюджетних асигнувань за захищеними видатками відповідного бюджету [111, абз. 1 п. 8].² Захищені видатки не підлягають скороченню і тому, навіть якщо порушення бюджетного законодавства вчинено за захищеними видатками бюджету, їх обсяг не може бути зменшено.

¹ [111] П. 4 Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів: постанова Кабінету Міністрів України від 17 берез. 2011 р. № 255. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/255-2011-п>

² [111] Абз. 1 п. 8 Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів: постанова Кабінету Міністрів України від 17 берез. 2011 р. № 255. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/255-2011-п>

У цій ситуації рішення про зменшення бюджетних асигнувань приймається за іншими кодами економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету за такою чи іншою бюджетною програмою (кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів) [111, абз. 2 п. 8].¹ Аналогічний підхід застосовується й у разі, якщо на момент прийняття рішення про зменшення бюджетних асигнувань обсяг невикористаних бюджетних асигнувань за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету та бюджетною програмою недостатній для зменшення бюджетних асигнувань.

Позначений підхід вбачається дискусійним з огляду на те, що при його застосуванні порушується принцип цільового використання бюджетних коштів, який закріплено у переліку принципів бюджетної системи України (ст. 7 Бюджетного кодексу України). З цього приводу схожої позиції притримується Д. С. Шутлів, спираючись на сутність категорії «бюджетна програма» та необхідність спрямування виділених коштів за конкретно обраною бюджетною програмою [175, с. 93].² Виваженою вбачається пропозиція науковця щодо необхідності вжиття у таких ситуаціях іншого заходу фінансової відповідальності. Дійсно, обираючи той чи інший захід фінансової відповідальності для розпорядника (чи одержувача) бюджетних коштів, уповноважений орган має визначати той захід, за допомогою якого можна найбільш оперативно вплинути на суб'єкта правопорушення. При цьому такий вплив має поширюватися лише на ту «сферу», в якій такий суб'єкт вчинив правопорушення. Для усунення вищезазначених недоліків пропонуємо внести зміни до п. 8 Порядку зменшення бюджетних асигнувань і виключити абзац другий з його змісту.

¹ [111] Абз. 2 п. 8 Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів: постанова Кабінету Міністрів України від 17 берез. 2011 р. № 255. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/255-2011-п>

² [175] Шутлів Д. С. Зменшення бюджетних асигнувань як захід впливу за порушення бюджетного законодавства. *Журнал Східноєвропейського права*. 2016. № 34. С. 93.

Аналізований захід фінансової відповідальності може вживатися на будь-який строк з моменту прийняття рішення про його застосування і до завершення поточного бюджетного періоду. Отже, є очевидним, що при визначенні строків застосування різних заходів впливу за порушення бюджетного законодавства законодавець таким чином формулює законодавчі приписи, що уповноважені органи наділяються правом власного розсуду в регулюванні строків застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, владний суб'єкт має право самостійно обирати тривалість застосування відповідного заходу впливу, в межах встановленого граничного строку. Ми вже акцентували увагу на тому, що такий підхід в контексті регулювання питання фінансової відповідальності є хибним. У разі встановлення диференційованого підходу до визначення строків застосування різноманітних заходів впливу у кожному конкретному випадку мають бути встановлені певні підстави (критерії) для подібного поділу. На нашу думку, саме такий підхід сприятиме забезпеченню як принципу рівності суб'єктів бюджетного процесу, так і принципів справедливості і неупередженості при застосуванні фінансової відповідальності до таких суб'єктів.

Повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету як захід фінансової відповідальності також може застосовуватись до розпорядників бюджетних коштів. Підставою для цього є нецільове використання бюджетних коштів відповідним розпорядником, наданих йому як субвенція. Процедура повернення до відповідного бюджету коштів, отриманих як субвенція регламентована постановою Кабінету Міністрів України від 22 грудня 2010 р. № 1163 (далі – Порядок № 1163) [116].¹ Відповідно до п. 1 зазначеного Порядку такий захід відповідальності може бути застосовано до розпорядників бюджетних коштів у разі нецільового їх використання у поточному чи минулих роках. З наведеної норми випливає, що повернення

¹ [116] Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету у разі їх нецільового використання: постанова Кабінету Міністрів України від 22 груд. 2010 р. № 1163. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1163-2010-п>

бюджетних коштів до відповідного бюджету може поширювати свою дію й на попередні роки. Такий підхід, на наше переконання, є нелогічним. Виходячи з положень Бюджетного кодексу України (ч. 2 ст. 19), контроль за дотриманням бюджетного законодавства, а також аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу. При постійному здійсненні контролю за дотриманням бюджетного законодавства вбачається недопустимою ситуація, коли у розпорядників бюджетних коштів у поточному бюджетному періоді мають місце порушення за попередні бюджетні періоди.

Більше того, відповідно до п. 7 Порядку 1163 контролюючі органи, крім Рахункової палати, щокварталу до 15 числа місяця, що настає за звітним періодом, подають Мінфіну за результатами проведених ревізій інформацію про встановлені факти нецільового використання субвенцій за формою, затвердженою Мінфіном. Зважаючи на викладене, пропонуємо виключити словосполучення «чи минулих роках» з п. 1 Порядку повернення коштів до відповідного бюджету і викласти його таким чином: «Цей Порядок визначає механізм повернення до відповідного бюджету коштів, отриманих як субвенція, розпорядниками бюджетних коштів та повернення коштів одержувачами бюджетних коштів у разі нецільового використання ними бюджетних коштів у поточному бюджетному періоді».

Контролюючий орган складає вимогу до розпорядника бюджетних коштів, який використав такі кошти не за цільовим призначенням, протягом десяти днів з моменту складання акта ревізії чи з моменту фактичного надання письмових зауважень (заперечень) до нього; це основний документ для застосування даного заходу відповідальності до суб'єкта правопорушення. Як і при застосуванні інших заходів фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства, які ми вже розглянули за текстом роботи, відбувається інформування низки суб'єктів про застосування такого заходу впливу до розпорядника шляхом надіслання вимоги про повернення до відповідного бюджету використаної ним не за

цільовим призначенням суми субвенції. Суб'єктами, яких обов'язково інформують є: (1) розпорядник бюджетних коштів, яким вчинено бюджетне правопорушення; (2) Державна казначейська служба України; (3) фінансовий орган, що забезпечує виконання бюджету (чи Міністерство фінансів України – у разі надання субвенції з державного бюджету); (3) місцевий орган виконавчої влади чи орган місцевого самоврядування; (4) контролюючий орган [116, п. 4].¹ Позначений підхід вважаємо конструктивним з огляду на те, що при його застосуванні відповідний обсяг бюджетних коштів, отриманих як субвенція, вилучається із бюджету відповідного рівня, тобто зменшується обсяг фінансування передбачених видатків на суму, що була використана не за цільовим призначенням.

Особливістю застосування повернення коштів до відповідного бюджету як заходу відповідальності є те, що розпорядник бюджетних коштів після отримання у встановлений законодавством спосіб вимоги має самостійно її виконати протягом 10 робочих днів з дня її надходження. Фактично контролюючий орган, який виявив та зафіксував порушення бюджетного законодавства в акті ревізії, а також вищевказані суб'єкти, яких інформують про застосування такого заходу відповідальності до розпорядника за нецільове використання бюджетних коштів через складання вимоги, беруть участь лише у процесі його документального оформлення. Безпосередня реалізація такого заходу впливу за порушення бюджетного законодавства покладається на суб'єкта правопорушення – розпорядника бюджетних коштів, який допустив нецільове використання субвенції.

Згідно з п. 5 Порядку № 1163, виконання вимоги відбувається за рахунок коштів, отриманих розпорядником як субвенція. У той же час, якщо субвенція на момент складання акта ревізії вже використана або ж взагалі не передбачалася у поточному бюджетному періоді, то розпорядник зобов'язаний погодити це питання з головним розпорядником бюджетних

¹ [116] Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету у разі їх нецільового використання: постанова Кабінету Міністрів України від 22 груд. 2010 р. № 1163. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1163-2010-п>

коштів і визначити кошти, за рахунок яких можливе виконання такої вимоги. На підставі зазначеного констатуємо наявність у розпорядника обов'язку не лише виконати вимогу, а й при певних обставинах урегулювати це питання із вищестоящим розпорядником. Проте у головного розпорядника бюджетних коштів немає жодних кореспондуючих вказаному обов'язку прав чи повноважень. У даній ситуації залишається невизначеним, як має діяти головний розпорядник бюджетних коштів, які кошти можуть використовуватись для повернення до відповідного бюджету, а які – ні.

Крім врегулювання питання із головним розпорядником коштів у разі, якщо субвенція використана чи не передбачалася, суб'єкт правопорушення зобов'язаний повідомити контролюючий орган, що надіслав йому вимогу, про виконання останньої. При цьому строк для реалізації вказаного обов'язку становить календарний день після виконання вимоги. Підтвердженням виконання вимоги є копія відповідного документа про перерахування коштів до відповідного бюджету [116, абз. 2 п. 5]¹.

При дослідженні попередніх заходів фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства ми вже стикалися із ситуацією, коли до суб'єкта правопорушення вживається тільки один захід, однак у разі невиконання встановлених вимог при його застосуванні до порушника можуть застосовуватися й інші заходи. Такий самий підхід пропонує законодавець і при застосуванні до розпорядника бюджетних коштів повернення коштів до відповідного бюджету. Зокрема, у разі невиконання розпорядником бюджетних коштів вимоги у строк, контролюючий орган у межах своєї компетенції приймає або ініціює прийняття в установленому порядку рішення про зупинення операцій з бюджетними коштами або призупинення бюджетних асигнувань такому розпоряднику бюджетних коштів на суму субвенції, використаної не за цільовим призначенням, на

¹ [116] Абз. 2 п. 5 Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету у разі їх нецільового використання: постанова Кабінету Міністрів України від 22 груд. 2010 р. № 1163. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1163-2010-п>

період до виконання вимоги чи до її скасування [116, п. 6].¹ Таким чином, при порушенні строків виконання вимоги про повернення коштів до відповідного бюджету або при її невиконанні на розсуд контролюючого органу ініціюється застосування (чи застосовується безпосередньо) зупинення операцій з бюджетними коштами або призупинення бюджетних асигнувань. Строк, на який можуть бути вжиті вказані заходи розраховується з моменту невиконання вимоги (чи порушення строку її виконання) до фактичного виконання чи скасування. Попри це виникає питання щодо підстав скасування вимоги про повернення коштів, отриманих розпорядником як субвенція.

На підставі аналізу правових механізмів заходів фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства, які можуть застосовуватися до бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів різних рівнів, можемо констатувати наявність у таких суб'єктів певних обов'язків навіть при притягненні до відповідальності. Йдеться про необхідність усунення вчиненого порушення бюджетного законодавства, інформування відповідних органів про таке усунення шляхом надання підтвердних документів, виконання вимоги і т.д. Правове регулювання заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, закріплених у ст. 117 Бюджетного кодексу України, потребує подальшого опрацювання й удосконалення шляхом внесення відповідних змін до нормативно-правових актів, якими регламентовано процедуру застосування таких заходів.

Фінансова відповідальність бюджетних установ за порушення податкового законодавства також має свою специфіку. Так само, як і відповідальність за порушення бюджетного законодавства, фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства становить собою підгалузевий різновид фінансової відповідальності. Однак, виходячи з відмінностей у змісті податкових та бюджетних правовідносин,

¹ [116] П. 6 Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету у разі їх нецільового використання: постанова Кабінету Міністрів України від 22 груд. 2010 р. № 1163. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1163-2010-п>

відрізняються й заходи фінансової відповідальності за вчинені правопорушення. Подібну думку висловлює й І. Ю. Карандаєв, який вказує, що податкова відповідальність бюджетних установ за вчинення податкових правопорушень є самостійним різновидом фінансово-правової відповідальності [37, с. 181].¹ Безумовно погоджуючись із тим, що податкова відповідальність за податкові правопорушення є різновидом фінансово-правової відповідальності, не можемо не зауважити, що податкова відповідальність за вчинення податкових правопорушень однакова для всіх учасників податкових правовідносин і не диференціюється залежно від суб'єкта.

Водночас у фінансово-правовій науці зустрічаються й інші судження. Так, А. Літвінцева вказує, що фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства, забезпечуючи норми щодо своєчасного та повного надходження грошових коштів до дохідної частини бюджету, тісно пов'язана з бюджетною відповідальністю, метою якої є охорона як відносин щодо формування бюджету країни (в якому саме податкові надходження становлять більшу частину доходної частини), так і відносин щодо його складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання [63, с. 152].² На наш погляд, факт взаємозв'язку бюджетного та податкового права, дійсно, є беззаперечним, однак вести мову про переплетіння бюджетної та податкової відповідальності вбачається недоцільним. Безумовно, вони є внутрішніми елементами галузевої відповідальності (фінансової), втім підстави та заходи кожного з позначених різновидів фінансової відповідальності суттєво різняться між собою.

Як вже відзначено в попередньому розділі дисертації, бюджетні установи у податкових правовідносинах виступають у двох взаємопов'язаних

¹ [37] Карандаєв І. Ю. Фінансово-правове регулювання діяльності бюджетних установ в Російській Федерації: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2014. С. 181.

²[63] Літвінцева А. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 6. С. 152.

статусах – як податкові агенти та як платники податків. Дозволимо собі ще раз наголосити на тому, що фінансова відповідальність належить до елементів фінансово-правового статусу бюджетних установ, так само як і права та обов'язки (повноваження) та гарантії захисту прав бюджетних установ. При цьому фінансова відповідальність встановлюється обов'язково, однак реалізується вона лише у разі порушення порядку регулювання відповідних фінансових відносин (залежно від того, про яку відповідальність йдеться). Така невідповідність порядку є певним «підгалузевим» правопорушенням, що створює для бюджетних установ негативні наслідки у вигляді застосування заходів відповідальності.

Визначення податкового правопорушення закріплено у ст. 109 Податкового кодексу України, воно становить собою протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених Податковим кодексом України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Вищевказані суб'єкти несуть відповідальність у разі вчинення податкових правопорушень [94, с. 110]¹. При цьому податковим законодавством передбачено декілька видів відповідальності, зокрема: а) фінансову; б) адміністративну; в) кримінальну [94, п. 111. 1 ст. 111].²

Згідно з п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. За вчинення порушень податкового законодавства передбачається застосування двох заходів відповідальності – штраф (штрафна (фінансова) санкція) та пеня. На наш погляд, недоцільно так складно формулювати назву заходу фінансової відповідальності за

¹ [94] Ст. 110 Податкового кодексу України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>

² [94] П. 111.1 ст. 111 Податкового кодексу України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>

порушення податкового законодавства. За своєю суттю категорії «штраф» та «штрафна санкція» є тотожними, більше того, важко з'ясувати, що становить собою фінансова санкція як різновид штрафу [95, с. 760–761].¹ З урахуванням викладеного пропонуємо внести зміни до п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України і викласти його у такій редакції: «Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафу та/або пені».

Розглядаючи особливості відповідальності бюджетних установ за порушення податкового законодавства, слід враховувати й специфіку їх податково-правового статусу, про що вже йшлося вище. На підставі аналізу положень Податкового кодексу України констатуємо, що основними порушеннями, за які до бюджетних установ застосовуються заходи відповідальності, є порушення: (а) встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах; (б) платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків; (в) неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності; (г) порушення правил сплати (перерахування) податків; (д) правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати та ін. Показово, що специфікою встановлення розміру санкцій за порушення податкового законодавства є відсутність одностайного критерію для визначення розміру штрафу. Так, у разі неподання або несвоєчасного подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності передбачається такий розмір штрафних санкцій: у випадку одноразового порушення – 170 гривень за кожне неподання (несвоєчасне подання); у разі,

¹ [95] Податковий кодекс України: науково-практичний коментар: у 3 ч. / М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін, І. Х. Темкіжев та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. Харків: Право, 2012. Ч. 1. С. 760–761.

якщо протягом року вже застосовувався штраф за таке порушення – 1020 гривень за кожне таке порушення [94, п. 120.1 ст. 120]¹. У той же час у разі невиконання вимог щодо умов самостійного внесення змін до податкової звітності (абз. 3 – 5 п. 50.1 ст. 50) штраф становитиме 5 відсотків від суми самостійно нарахованого податкового зобов'язання (недоплати). А у випадку неподання звіту про контрольовані операції штраф розраховується у відповідних розмірах прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня податкового (звітного) року [94, п. 120.2, 120.3 ст. 120]². За кожне із вищезазначених правопорушень встановлено відповідний розмір штрафних санкцій, що визначається у грошовому, відсотковому виразі чи у певній кількості прожиткових мінімумів та ін.

Ще одним заходом податкової відповідальності є пеня. Показово, що у фінансово-правовій науці наразі немає одностайної позиції щодо сутності пені. Наприклад, П. М. Дуравкін відзначає, що пеня має забезпечувальну природу і становить собою суму коштів, яка обчислюється у відсотках від суми податкової заборгованості [30, с. 149].³ Однак далі науковець стверджує, що «пеня не належить до способів забезпечення виконання податкового обов'язку... За своєю правовою природою податкова пеня належить до різновидів фінансової відповідальності і виступає компенсаційною санкцією за умисне або з необережності прострочення сплати податків і зборів» [30, с. 171].⁴ В цілому запропонований науковцем підхід, на наш погляд, заслуговує на підтримку. Дійсно, пеня виступає заходом фінансово-правової відповідальності за податкові правопорушення. Поряд із цим потребують певного уточнення підстави застосування пені.

¹ [94] П. 120.1 ст. 120 Податкового кодексу України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>

² [94] П. 120.2, 120.3 ст. 120 Податкового кодексу України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>

³ [30] Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку: монографія. Харків. Право, 2013. С. 149.

⁴ [30] Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку: монографія. Харків. Право, 2013. С. 171.

Так, відповідно до п. 14.1.162 ст. 14 Податкового кодексу України пеня визначається як сума коштів у вигляді відсотків, нарахована на суми грошових зобов'язань у встановлених Податковим кодексом України випадках та не сплачена у встановлені законодавством строки [94, п. 14.1.162 ст. 14]¹. З наведеного випливає, що пеня як захід відповідальності застосовується лише у випадках несплати грошових зобов'язань у встановлені податковим законодавством строки. Так, визначення грошового зобов'язання міститься у пп. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, де вказано, що це сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності [94]². Отже, грошове зобов'язання платника податків становить собою суму, яку він має сплатити до відповідного бюджету та штраф, який вже застосовано до нього за порушення приписів податкового законодавства, чи лише штраф.

На переконання А. М. Тимченка, який вважає пеню відновлювальним примусовим заходом, вищенаведений підхід законодавця «є хибним та не сприяє чіткому визначенню правової природи цього примусового заходу. За такого підходу, ігноруючи відмінності між різними заходами податково-правового примусу, будь-яка санкція може оголошуватися відповідальністю, і навпаки, відповідальність може розумітися як примусове виконання податкових обов'язків, незалежно від вини правопорушника» [157, с. 133].³ Вчений обстоює позицію, згідно з якою пеня у податковому праві становить

¹ [94] П. 14.1.162 ст. 14 Податкового кодексу України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>

² [94] Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>

³ [157] Тимченко А. М. Види примусових заходів у податковому праві: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2011. С. 133.

собою відновлювальний захід примусу, за допомогою якого відбувається захист законного права держави на отримання податкового платежу і забезпечення виконання обов'язків платників податків та зборів зі сплати податків та зборів [157, с. 133].¹ При дослідженні особливостей застосування фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства до бюджетних установ ми наголошували на недоцільності розмежування таких заходів на певні види залежно від мети, оскільки при формальному підході у нормативних приписах мета відповідальності не деталізується.

Більше того, на наш погляд, цілком логічним є підхід, за якого заходи фінансової відповідальності (як за бюджетні, так і за податкові правопорушення) спрямовані на примусову реалізацію суб'єктом відповідних правових норм, а отже, на захист законного права держави на отримання грошових коштів від сплати податків і зборів, їх використання на встановлені цілі й т.д. При цьому вони виконують каральну функцію, яка реалізується через настання несприятливих наслідків до суб'єкта правопорушення і спрямована на попередження вчинення подальших правопорушень таким суб'єктом. З цього випливає, що заходи фінансової відповідальності мають комплексну мету, вони спрямовані на реалізацію каральної, забезпечувальної та превентивної функцій.

Узагальнюючи викладене, можна зробити висновок, що пеня як захід фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства до бюджетних установ може застосовуватися за порушення ними як податковими агентами строків сплати відповідних грошових зобов'язань або ж якщо на них накладено штрафи за вчинення правопорушень, які не сплачені у строк.

¹ [157] Тимченко А. М. Види примусових заходів у податковому праві: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2011. С. 133.

Висновки до розділу 2

Аналіз проблем, винесених для вивчення у другому розділі дисертації, дав підстави для таких висновків:

1. На стадії складання проекту бюджету повноваження бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів можна поділити на декілька блоків: повноваження, пов'язані із: (1) складанням проектів кошторисів та поданням їх до відповідних органів; (2) складанням, затвердженням та поданням до Міністерства фінансів України (місцевих фінансових органів) бюджетних запитів, їх уточненням тощо; (3) розробленням планів своєї діяльності на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди (що включають заходи з реалізації інвестиційних проектів).

2. На другій стадії бюджетного процесу (розгляд та затвердження бюджетів) розпорядники бюджетних коштів не наділені жодними повноваженнями. На стадії виконання бюджетів вказані суб'єкти реалізують такі повноваження: 1) затверджують кошториси; 2) забезпечують управління бюджетними асигнуваннями і здійснюють контроль за виконанням процедур та вимог, встановлених Бюджетним кодексом України; 3) беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі в межах бюджетних асигнувань (за спеціальним фондом – виключно в межах фактичних надходжень спеціального фонду бюджету); 4) здійснюють реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань; 5) приймають рішення про оплату товарів, робіт і послуг (після їх отримання) та надають доручення Казначейству України на здійснення платежу; 6) забезпечують у повному обсязі проведення розрахунків за електричну та теплову енергію, водопостачання, водовідведення, природний газ та послуги зв'язку, які споживаються бюджетними установами, та укладають договори за кожним видом енергоносіїв та ін. Вказані повноваження розпорядники бюджетних коштів обов'язково реалізують у перебігу кожної стадії виконання бюджетів різних півнів за видатками.

3. На стадії підготовки та розгляду звіту про виконання бюджету і

прийняття рішення щодо нього бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку. Крім того, вони забезпечують складання та подання звітності про виконання бюджетів (фінансова та бюджетна звітність). При реалізації обов'язку щодо подання фінансової звітності бюджетні установи можуть бути як контролюючим, так і контрольованим суб'єктом державного сектору (як розпорядники бюджетних коштів різних рівнів).

4. Підкреслено, що на відміну від податку на прибуток підприємств, за яким бюджетні установи не є платниками податку (п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України), такої вказівки за земельним податком не передбачено. Отже, це означає, що бюджетні установи належать до платників земельного податку в Україні і мають свій об'єкт оподаткування, наприклад, для вищих навчальних закладів як різновиду бюджетних установ таким об'єктом буде земля, на якій розташований зазначений заклад та земля, на якій розташовані гуртожитки, які належать відповідному ВНЗ. Однак, бюджетні установи не сплачують земельного податку, так само як і за вже згадуваним податком на прибуток підприємств вони мають обов'язок з податкового обліку та звітності.

5. Склад фінансової звітності бюджетних установ у податкових і бюджетних відносинах відрізняється. Це пов'язано із різним правовим статусом таких суб'єктів. Так, статус суб'єктів державного сектору ці установи набувають саме в бюджетних правовідносинах, будучи розпорядниками бюджетних коштів, а в податкових відносинах вони є різновидом неприбуткових організацій. Саме це зумовлює й наявність різних підходів до фінансової звітності бюджетних установ.

6. Бюджетні установи виступають податковими агентами в силу реалізації функцій роботодавця, при цьому виконання обов'язків податкових агентів – делегована законом функція, тож вони не мають права відмовитись від виконання повноважень агента. На бюджетні установи покладається

обов'язок ставати податковими агентами щодо тих осіб, для яких такі установи є роботодавцями. У зв'язку із цим у бюджетної установи виникає низка обов'язків, пов'язаних із обчисленням, утриманням доходів та перерахуванням податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

7. Способи захисту прав суб'єктів фінансових правовідносин за своїм змістом є правовідновлювальними, оскільки через їх використання бюджетна установа (так само, як і інші учасники правовідносин) відновлює свої права до їх «первісного» вигляду, тобто стану, що існував до вчинення певних правопорушень з боку інших, вищестоящих суб'єктів. Диференціація способів захисту прав бюджетних установ є умовною, оскільки вони мають бути рівнозначними та ставити єдину мету – захист прав тих чи інших суб'єктів.

8. Судовий спосіб є найбільш поширеним й дієвим способом захисту прав бюджетних установ. Як розпорядники бюджетних коштів бюджетні установи звертаються до адміністративного суду з позовами про оскарження дій органів державного фінансового контролю та про скасування рішень про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. На підставі аналізу судової практики констатовано, що переважна більшість адміністративних позовів стосується порушення строків вжиття заходів впливу та невідповідності застосовуваних заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

9. Доведено, що участь Президента України у бюджетному процесі та застосування ним права вето не є гарантією захисту прав суб'єктів фінансових правовідносин, у тому числі й бюджетних установ, оскільки однією з особливостей таких гарантій є їх реалізація лише за ініціативою бюджетних установ як суб'єктів фінансових правовідносин.

10. Аргументовано необхідність внесення змін до ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України щодо розмежування строків для звернення до адміністративного суду за захистом прав і свобод, оскільки наразі в чинному законодавстві не розмежовано випадки для застосування тримісячного

та шестимісячного строку звернення бюджетними установами до суду.

11. Доведено, що норми бюджетного законодавства, якими закріплюються заходи відповідальності за вчинення порушень бюджетного законодавства, не містять жодних вказівок щодо мети їх спрямування. У переліку заходів впливу за вчинення бюджетних правопорушень відсутні превентивні заходи, оскільки останні мають попереджувати вчинення порушень, а не застосовуватися вже після їх вчинення та виявлення відповідними суб'єктами. До групи превентивних заходів за зазначені порушення доцільно відносити заходи фінансового контролю. Заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, закріплені у ст. 117 Бюджетного кодексу України, скеровані на примусову реалізацію суб'єктом відповідних правових норм. Йдеться про встановлення приписами бюджетного законодавства вимоги щодо усунення вчинених правопорушень.

12. На підставі проведеного аналізу правових механізмів заходів фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства, які можуть застосовуватися до бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів різних рівнів, констатовано наявність у таких суб'єктів певних обов'язків навіть при притягненні до відповідальності, а саме обов'язку щодо (а) усунення вчиненого порушення бюджетного законодавства, (б) інформування відповідних органів про таке усунення шляхом надання підтвердних документів, (в) виконання вимоги тощо.

13. Щодо характеристики суб'єктів, які мають право на застосування до бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів зупинення операцій з бюджетними коштами (Міністерство фінансів України, органи Державної казначейської служби, Державної аудиторської служби, місцеві фінансові органи, головні розпорядники бюджетних коштів), залишається неврегульованим питання кореляції зазначених суб'єктів між собою, оскільки чинне законодавство не містить жодних вказівок щодо ієрархічності чи певного підпорядкування таких суб'єктів при застосуванні операцій з бюджетними коштами.

ВИСНОВКИ

При дослідженні проблем, позначених у дисертаційній роботі як актуальні, відповідно до поставленої мети і завдань здійснено теоретичне узагальнення і вирішено наукове завдання, що полягає в наданні характеристики та виявленні особливостей правового регулювання статусу бюджетних установ у фінансових правовідносинах. На підставі дослідження зроблено такі висновки:

1. Запропоновано виділяти дві групи ознак бюджетних установ: 1) загальні – притаманні всім бюджетним установам, незалежно від їх виду (створюються від імені держави як: органи державної влади; органи місцевого самоврядування; організації, створені ними; метою утворення є реалізація завдань та функцій у різних сферах (залежно від основної діяльності бюджетних установ) для задоволення публічних інтересів; неприбутковість – не мають на меті одержання прибутку; у бюджетних відносинах виступають як розпорядники бюджетних коштів різних рівнів (головні розпорядники, розпорядники нижчого рівня); надають публічні послуги; повністю фінансуються за рахунок бюджетних коштів; акумулювання, розподіл та використання коштів відбувається на підставі кошторису; мають право оперативного управління на передане власником майно); 2) спеціальні – притаманні лише окремим категоріям бюджетних установ (можливість відкриття ними позабюджетних рахунків, розміщення коштів на рахунках у банках – поширюється на закордонні дипломатичні установи України, державні і комунальні вищі навчальні заклади та ін.).

2. Фінансова правосуб'єктність бюджетних установ – це можливість бюджетних установ бути суб'єктом фінансового права та фінансових правовідносин, зміст якої полягає у здатності мати права й обов'язки, закріплені у нормах фінансового законодавства, реалізовувати їх та нести фінансову відповідальність у разі їх неналежного виконання (або

невиконання). Виокремлено два види правосуб'єктності бюджетних установ: 1) загальна (галузева) – фінансова правосуб'єктність ; 2) спеціальна (видова) – бюджетна, податкова, валютна й т. д. (залежно від того, у яких відносинах беруть участь бюджетні установи).

3. Ідентифікація бюджетних установ як ознака суб'єкта фінансового права виражається через реєстрацію вказаних суб'єктів відповідними органами влади і присвоєння їм відповідних реквізитів та реалізується на двох рівнях: зовнішньому й на рівні самоідентифікації. При цьому специфіка самоідентифікації бюджетних установ полягає в тому, що вона відбувається не за їх власним розсудом, а за велінням держави. Виключно держава ідентифікує бюджетні установи й надає вказаним суб'єктам відповідні реквізити.

4. Встановлено, що саме галузевий правовий статус буде спеціальним для суб'єктів відповідних правовідносин. Це обумовлено тим, що виключно у нормах галузевого законодавства, фінансового зокрема, закріплено права і обов'язки, відповідальність та інші положення, які поширюються на суб'єктів фінансових правовідносин. Такі нормативні приписи не матимуть жодного значення для суб'єктів, які не є суб'єктами фінансового права та учасниками відповідних фінансових правовідносин, а отже, фінансово-правовому регулюванню вони не підлягають.

5. «Кошторисний процес» складається з відповідних стадій, які аналогічні стадіям бюджетного процесу: 1) складання кошторису; 2) розгляд і затвердження кошторисів; 3) виконання; 4) звітність про виконання кошторисів бюджетних установ. Кожна з цих стадій відрізняється за: 1) суб'єктами, які беруть участь на цій стадії (на стадіях складання проектів кошторисів, а також розгляді і затвердженні кошторисів бюджетних установ – це розпорядники бюджетних коштів різних рівнів, Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи; на стадії виконання та звітування про виконання

кошторисів – Державна казначейська служба України, розпорядники бюджетних коштів); 2) предметом регулювання.

6. Доведено, що повне фінансування бюджетних установ за рахунок коштів бюджету включає в себе і власні надходження бюджетних установ, оскільки вони є складовою доходів спеціального фонду відповідного бюджету (ч. 4 ст. 13 Бюджетного кодексу України). Бюджетна установа отримує такі кошти через надання послуг чи виконання робіт, гранти, дарунки, благодійні внески і т.д., однак специфіка руху власних надходжень полягає в тому, що вони спочатку надходять до бюджету відповідного рівня, а після акумулювання у відповідному бюджеті надходять до відповідної бюджетної установи і можуть бути використані на цілі, чітко закріплені в законодавстві. Наголошено на необхідності надання права бюджетним установам розпоряджатися самостійно заробленими коштами, визначати пріоритетні потреби в межах їх основної діяльності.

7. У бюджетних правовідносинах бюджетні установи виступають як розпорядники бюджетних коштів різних рівнів. Такі суб'єкти беруть участь лише на деяких стадіях бюджетного процесу – складання проектів бюджетів (як державного, так і місцевих), виконання відповідних бюджетів, а також підготовки, розгляду звіту про виконання відповідного бюджету та прийняття рішення щодо нього. На стадії розгляду та затвердження бюджетів розпорядники бюджетних коштів не мають жодних повноважень (прав та обов'язків).

8. Бюджетні установи у податкових правовідносинах виступають у різних правових статусах, зокрема, як: 1) платники податку вони можуть мати (а) загальний статус, що характеризується наявністю податкового обов'язку в широкому сенсі (сплата податку, податковий облік та податкова звітність), наприклад, у контексті екологічного податку, податку на додану вартість (у разі надання послуг, що не пов'язані з основною діяльністю бюджетних установ) й т. ін.; (б) спеціальний статус, що характеризується відсутністю обов'язку зі сплати відповідного податку; фактично бюджетні

установи не є платниками податку, однак мають обов'язок з податкового обліку та звітності (податок на прибуток підприємств, земельний податок), при цьому порядок реалізації зазначених обов'язків може дещо відрізнятись залежно від того, за яким податком вони виникають; 2) податкові агенти (щодо осіб, для яких такі установи є роботодавцями) реалізують податковий обов'язок у широкому розумінні – на них покладається нарахування (сплата) податку, ведення податкового обліку та звітності. Позначені статуси бюджетних установ у податкових правовідносинах існують одночасно, перебувають у певній єдності, проте у рамках кожного з них передбачаються різні права і обов'язки.

9. Невиконання обов'язку з податкового обліку за податком на прибуток підприємств тягне за собою не лише настання відповідальності за порушення податкового законодавства, а й зміну фінансово-правового статусу бюджетної установи у податкових відносинах. У такому разі така установа позбавляється статусу неприбуткової організації й стає платником податку на прибуток підприємств на загальних підставах.

10. Встановлення загального режиму оподаткування податком на прибуток підприємств є певною фікцією, оскільки правовий статус бюджетних установ як платників вказаного податку не змінюється. Це свідчить про наявність у бюджетних установ обов'язків щодо обліку та звітності навіть у разі порушення ними нормативних приписів, закріплених постановою Кабінету Міністрів України від 16 липня 2017 р. № 440 «Про затвердження Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру».

11. Гарантії захисту прав бюджетних установ становлять собою відповідні правові норми, у яких закріплено способи захисту прав таких суб'єктів. Ознаками, що визначають їх сутність і значення, є такі: а) встановлюються державою; б) закріплюються у відповідних законодавчих приписах (нормах права); в) мають універсальний характер – поширюються

на всіх учасників фінансових правовідносин; г) використання одного способу не позбавляє бюджетні установи використовувати інший спосіб захисту прав. Реалізація юрисдикційних способів захисту прав має певні темпоральні обмеження; їх реалізація відбувається безпосередньо за ініціативою бюджетних установ, тоді як організаційний спосіб функціонує безперервно і не потребує додаткової ініціативи відповідних суб'єктів правовідносин.

12. Доведено неможливість і недоцільність застосування самозахисту прав до бюджетних установ у фінансових правовідносинах. Це пов'язано із сутністю та призначенням бюджетних установ в Україні. Правовий режим надання пільг бюджетним установам відрізняється від надання пільг іншим платникам податків, оскільки бюджетні установи за відповідними податками отримують їх автоматично, а для юридичних та фізичних осіб платників податків це є правом. Застосування податкового планування для бюджетних установ також є недоцільним, зважаючи на їх звільнення від сплати відповідних податків та зборів, з одного боку, та фінансування за рахунок бюджетних коштів – з іншого.

13. Виокремлено такі характеристики права оперативного управління майном, як ознаки бюджетних установ: 1) це право суб'єкта господарювання; на підставі аналізу ст. 55 Господарського кодексу України бюджетні установи є суб'єктами господарювання, оскільки вони надають певні публічні послуги залежно від сфери їх діяльності; 2) включає в себе тріаду правомочностей – володіння, користування і розпорядження майном, яке закріплене за ним власником (уповноваженим органом). При цьому власником, який наділяє бюджетні установи майном на праві оперативного управління виступає: держава (бюджетні установи створюються від імені держави) та органи державної влади й органи місцевого самоврядування (стосовно тих бюджетних установ (організацій), створених такими органами; 3) мета передачі майна в оперативне управління – здійснення суб'єктом господарювання некомерційної господарської діяльності, суть якої полягає в тому, що вона являє собою різновид господарської діяльності, що

здійснюється суб'єктами господарювання, спрямована на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку. Бюджетні установи характеризуються неприбутковістю і дійсно створюються без мети отримання прибутку.

14. Фінансова відповідальність за порушення бюджетного законодавства має комплексну мету – заходи такої відповідальності виконують каральну функцію, яка реалізується через настання несприятливих наслідків до суб'єкта правопорушення, і спрямовані на попередження вчинення подальших правопорушень таким суб'єктом, а також на примусову реалізацію суб'єктом відповідних правових норм (йдеться про встановлення приписами бюджетного законодавства вимоги щодо усунення вчинених правопорушень).

15. Доведено, що при застосуванні фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства правопорушником завжди буде бюджетна установа як розпорядник бюджетних коштів відповідного рівня чи одержувач бюджетних коштів, а уповноваженим на вжиття заходів фінансової відповідальності кожного разу виступатиме різний владний суб'єкт (залежно від того, який захід буде вжито). Принциповою особливістю владного суб'єкта є наявність у нього різних правових статусів. Наприклад, орган Державної казначейської служби України як суб'єкт, який має право на застосування зупинення операцій з бюджетними коштами як заходу фінансової відповідальності, у фінансових правовідносинах виступатиме (1) як учасник бюджетного процесу, який наділений низкою контрольних повноважень та (2) як відповідна бюджетна установа. Правовий статус таких суб'єктів у фінансово-правовому регулюванні суттєво різниться, однак не суперечить один одному.

16. При з'ясуванні системи заходів фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства та особливостей їх застосування до бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів зроблено висновок

щодо необхідності удосконалення їх правового регулювання шляхом внесення змін і доповнень до актів фінансового законодавства, зокрема:

1) внести зміни з метою чіткого визначення строків:

а) при застосуванні фінансово-правової відповідальності за порушення бюджетного законодавства – до ч. 2 ст. 120 Бюджетного кодексу України щодо встановлення єдиного уніфікованого строку застосування зупинення операцій з бюджетними коштами – 30 днів;

б) строків усунення вчинених правопорушень – до Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами № 21 шляхом закріплення абз. 2 п. 6 такого змісту: «Протягом строку, на який зупинено операції з бюджетними коштами розпоряднику та/або одержувачу бюджетних коштів, відповідне правопорушення має бути усунено. У разі неусунення вчиненого правопорушення до такого розпорядника та/або одержувача бюджетних коштів застосовуються інші заходи впливу за порушення бюджетного законодавства»; до п. 8 Порядку призупинення бюджетних асигнувань № 319 і викласти його в такій редакції: «Розпорядник чи одержувач бюджетних коштів, якому призупинені бюджетні асигнування, у встановлені у рішенні про призупинення бюджетних асигнувань терміни має усунути вчинене порушення бюджетного законодавства і подати інформацію відповідному органу про його усунення та копії документів, що її підтверджують»;

в) стосовно періоду вжиття заходів впливу за порушення бюджетного законодавства – шляхом виключення словосполучення «чи минулих роках» з п. 1 Порядку повернення коштів до відповідного бюджету № 1163 і викладення його таким чином: «Цей Порядок визначає механізм повернення до відповідного бюджету коштів, отриманих як субвенція, розпорядником бюджетних коштів та повернення коштів одержувачем бюджетних коштів у разі нецільового використання ними бюджетних коштів у поточному бюджетному періоді».

2) внести зміни до п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України і викласти його у такій редакції: «Фінансова відповідальність за порушення

законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафу та / або пені».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абдулаев М. И. Теория государства и права: учебник для высш. учеб. заведений. Москва: Магистр-Пресс, 2004. 410 с.
2. Академічний тлумачний словник в 11 т. URL: <http://sum.in.ua/s/povnovazhennja>
3. Актуальні питання науки фінансового права: монографія /за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2010. 464 с.
4. Алексеев С. С. Общая теория права: учебник. Москва: Велби; Проспект, 2008. 576 с.
5. Архипов С. И. Субъект права в центре правовой системы. *Государство и право*. 2005. № 7. С. 12 – 23.
6. Бабина К. И. Государственные учреждения науки как субъекты финансового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Саратов, 2016. 203 с.
7. Бакаева О. Ю. Понятие и структура категории «финансово-правовой статус» (на примере таможенных органов). *Российское право в Интернете*. 2004. № 4. URL: <http://rpi.msal.ru/prints/200404finance1.html>
8. Бехер В. В., Бабина К. И. Финансово-правовой статус государственных учреждений науки. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/finansovo-pravovoy-status-gosudarstvennyh-uchrezhdeniy-nauki>. С. 152.
9. Бит-Шабо И. В. Бюджетные учреждения как субъекты финансового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2004. 189 с.
10. Білозьоров Є. В. Правові гарантії захисту прав і свобод людини і громадянина в Україні: реалії та проблеми. *Адвокат*, 2009. № 8 (107). С. 26– 30.
11. Білозьоров Є. В., Самощук В. І. Правові гарантії захисту прав і свобод людини та громадянина в Україні. *Конституція України: зміни чи*

нова редакція: матеріали круглого столу, присвячені 15-й річниці Конституції України / В. В. Коваленко (гол. ред.). Київ : Юрінком Інтер, 2011. С. 20–27.

12. Богачова Л. Л. Юридичні гарантії прав і свобод людини і громадянина в європейському та національному праві. *Державне будівництво та місцеве самоврядування* : зб. наук. пр. / НДІ держ. будівництва та місц. самоврядування Нац. акад. прав. наук України. 2011. Вип. 22. С. 56 – 70.

13. Бойко В. В. До питання про фінансово-правовий статус МВС України. URL: http://www.lj.kherson.ua/2014/pravo01/part_2/14.pdf

14. Болтинова О. В. Бюджетное право : учеб. пособие. 2-е изд., пересмотр. Москва: Норма: ИНФРА-М, 2013. 320 с.

15. Бюджетний кодекс України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

16. Бюджетный кодекс Грузии от 18.12.2009 г. № 2440. URL: <https://matsne.gov.ge/ru/document/view/91006>

17. Вавилова А. А. Сравнительная характеристика казенного, бюджетного и автономного учреждений. *Справочник руководителя образовательного учреждения*. 2010. № 9. С. 6 –13.

18. Верин А. Ю. Правовой статус несовершеннолетнего и особенности его реализации: дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.01. Казань, 2016. 186 с.

19. Винницкий Д. В. Налоговая правосубъектность организации. *Журнал российского права*. 2001. № 10. С. 43–48.

20. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права: монография. Москва: НОРМА, 2000. 192 с.

21. Воеводин Л. Д. Юридический статус личности в России: учеб. пособие. Москва, ИНФРА-М-НОРМА, 1997. 304 с.

22. Гаруст Ю. В. Поняття та ознаки гарантій забезпечення прав громадян в податковій сфері. *Форум права*. 2014. №. 2 С. 76 – 79.

23. Господарський кодекс України від 16 січ. 2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/paran1043>
24. Грачева Е. Ю. Финансовое право: учеб. для бакалавров. Москва: Проспект, 2014. 576 с.
25. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовт. 2014 р. № 569. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF>
26. Дмитрик О. А. Содержание и классификация финансовых правоотношений: монография /под ред. Н. П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2004. 160 с.
27. Дмитрик О. О. Проблеми використання власних коштів бюджетних установ. *Право та інновації*. 2016. № 4 (16). С. 68–72.
28. Дощицина О. В. Финансово-правовой статус автономного учреждения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2010. 22 с.
29. Древаль Л. Н. Субъекты российского финансового права: монография / под ред. Е. Ю. Грачевой. Москва: Юриспруденция, 2008. 288 с.
30. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку: монографія. Харків. Право, 2013. 192 с.
31. Дяченко К. С. Особливості функціонування бюджетних установ у системі державних фінансів. *Економіка і суспільство*. 2016. № 7. С. 739–748.
32. Заворотченко Т. М. Конституційно-правові гарантії прав і свобод людини і громадянина в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2002. 222 с.
33. Загальна теорія держави і права: підруч. для студ. юрид. вищ. навч. закл.; за ред. М. В. Цвіка та О. В. Петришина. Харків: Право, 2009. 584 с.
34. Золотарьова Я. С. Адміністративні посади та їх правовий статус у судовій системі України. *Юридична наука*. 2015. № 10. С. 46–51.
35. Иеринг Р. Интерес и право. Ярославль: Тип. Губернской земской управы, 1880. 268 с.

36. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Одеса, 2009. 36 с.
37. Карандаев И. Ю. Финансово-правовое регулирование деятельности бюджетных учреждений в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2014. 215 с.
38. Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть: учебник. Москва: Юристъ, 2000. 256 с.
39. Касьяненко А. М. Фінансова відповідальність за порушення бюджетного законодавства: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2015. 209 с.
40. Києнко О. Б. Правосуб'єктність платників податків. *Фінансове право*. 2013. № 3. С. 31 – 35.
41. Килясханов И. Ш. Институт необходимой защиты граждан и его реализация в КоАП Российской Федерации. *Вестник Московского университета МВД России*. 2003. № 1. С. 11–18.
42. Кирилина В. Е. Субъект налогового права как правовая категория. *Финансовое право*. 2004. № 3. С. 31 – 35.
43. Кириллова Н. А. Право оперативного управления государственных и муниципальных учреждений. *Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования*. 2011. № 3. С. 134 – 139.
44. Кодекс адміністративного судочинства України від 15 груд. 2017 р. № 2747-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/card/2747-15/para10401>
45. Конституція України від 28 черв. 1990 р. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
46. Конюхова Т. В. Об ответственности за нарушение бюджетного законодательства. *Журнал российского права*. 2010. № 4. С. 4.

47. Корнуков В. М. Теоретические и правовые основы положения личности в уголовном судопроизводстве : дис. ... д-ра юрид. наук: спец. 12.00.09. Харьков, 1988. 410 с.
48. Косаренко Н. Н. Правовое обеспечение публичных интересов в сфере страхования: монография. Москва : Волтерс Клувер, 2010. 312 с.
49. Костів М. В. Адміністративна правосуб'єктність юридичних осіб та особливості її реалізації в адміністративно-деліктних відносинах: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2005. 202 с.
50. Костів М. В. Поняття та елементи адміністративної правосуб'єктності юридичних осіб. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2004. Вип. 236. Правознавство. С. 69 – 72.
51. Косяченко К. Е. До питання про визначення фінансово-правового статусу бюджетних установ та його елементів. *Право і суспільство*. 2017. № 4. Ч. 2. С. 98 – 102.
52. Косяченко К. Е. Правосуб'єктність як передумова фінансово-правового статусу бюджетних установ. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 11. С. 152 – 156.
53. Крохина Ю. А. Защита и гарантии восстановления нарушенных прав субъектов финансового права. *Налоги и налогообложение*. 2004. №7.
54. Крохина Ю. А. Финансовое право России. Москва: Норма, 2004. 704 с.
55. Крохина Ю. А. Финансовое право России: учебник. Москва, Норма, 2008.
56. Крохина Ю.А. Финансовое право России. Москва. Норма: ИНФРА-М, 2011. 720 с.
57. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права в 6 т. Т. 2: Введение в теорию налогового права. Харьков: Легас, 2004. 600 с.
58. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права в 6 т. Т. 3. Учение о налоге. Харьков: Легас-Право, 2005. 600 с.

59. Лакушева Є. В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2014. 210 с.
60. Лебедев К. К. Понятие о содержании хозяйственной правосубъектности. *Межвузовский сборник научных трудов*. Свердловск, 1985. С. 19–33.
61. Лескова Ю. Г. К вопросу о правовом положении государственных (муниципальных) учреждений: новеллы законодательства. *Российская юстиция*. 2010. № 10. С. 65–68.
62. Лист Державної фіскальної служби України від 29 груд. 2016 р. № 22765/5/99-99-15-02-02-16. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovii-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/70851.html>
63. Літвінцева А. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 6. С. 150 – 154.
64. Макарова О. Автономные и бюджетные учреждения: в чем различия? *Хозяйство и право*. 2010. № 12. С. 19 – 26.
65. Макух О. В. Фінансові правовідносини: теорія, сучасний стан і тенденції розвитку: монографія. Харків: Право, 2016. 304 с.
66. Масалин М. Ю. Особенности финансово-правового статуса федеральных государственных унитарных предприятий: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2004. 239 с.
67. Матузов Н. И. Актуальные проблемы теории права. Саратов: Издательство Саратовской государственной академии права, 2003. 625 с.
68. Махиніч Н. Процесуальні норми податкового права як юридична гарантія захисту прав та законних інтересів платників податків. *Актуальні проблеми правознавства*. 2016. Вип. 2. С. 56 – 60.
69. Миронова С. М. Структура финансово-правового статуса муниципальных образований. *Финансовое право: прошлое, настоящее, будущее*: сборник статей по материалам Международной научно-

практической конференции, посвященной 85-летию Н. И. Химичевой. Саратов, 2014. С. 177–182.

70. Мирошник С. В. К вопросу о субъектах финансового права. *Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал*. 2012. № 2. С. 151–154.

71. Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 384 с.

72. Мицкевич А. В. Субъекты советского права. Москва: Госюриздат, 1962. 211 с.

73. Мінаєва К. В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів. *Форум права*. 2011. № 4. С. 479 – 486.

74. Мошкова Д. М. Образовательные и научные организации как субъекты финансового права Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2015. 47 с.

75. Надьон В. В. Загальна характеристика правосуб'єктності. URL: http://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/5744/1/Nadon_168-172.pdf

76. Назар Ю. С. Права учасників бюджетного процесу в адміністративно-деліктному та бюджетно-деліктному провадженні. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2013. № 4. С. 152 – 162.

77. Назар Ю. С. Щодо строків прийняття рішення про застосування окремих заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2015. № 4 С. 120 – 128.

78. Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года / под ред. С.Г. Пепеляева. Москва: Издательско-консультационная компания “Статус – Кво 97”, 2004. 216 с.

79. Налоговое право: учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. Москва: Юристъ, 2005. 591 с.

80. Налоговое право: учеб. для вузов /под ред. С. Г. Пепеляева. Москва, Альпина Паблицер. 2015. 796 с.
81. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України / за заг. ред. М. Я. Азарова. У 3 т. Т. 1. Київ: Міністерство фінансів України, 2010. 448 с.
82. Нерсисянц В. С. Общая теория государства и права: учебник. Москва, НОРМА- ИНФРА –Москва, 1999. 552 с.
83. О бюджете государственного социального страхования на 2016 год: закон Республики Молдова от 1 июля 2016 г. № 156. URL: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=365960&lang=2>
84. О местном самоуправлении в Республике Беларусь: Закон Республики Беларусь от 4 янв. 2010 г. № 108 – 3. URL: http://kodeksy-by.com/zakon_rb_o_mestnom_upravlenii_i_samoupravlenii_v_respublike_belarus/38.htm
85. О публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности: закон Республики Молдова от 25 июля 2014 г. № 181. URL: <http://lex.justice.md/ru/354213/>
86. Общая теория права и государства: учебник / под ред. В. В. Лазарева. Москва: Норма: Инфра-М, 2010.
87. Олефіренко Е. О. Адміністративно-правові гарантії реалізації прав і свобод громадян : дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2005. 212 с.
88. Очерки бюджетно-правовой науки современности : монография; под общ. ред. Е. Ю. Грачевой, Н. П. Кучерявенко. Москва; Харьков: Право, 2012. 512 с.
89. Панчишин А. В. Поняття, ознаки та структура категорії «правовий статус». *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С. 95–98.
90. Патюлин В. А. Государство и личность в СССР. Правовые аспекты взаимоотношений. Москва: Наука, 1974. 244 с.

91. Перепелиця М. О. Поняття та види суб'єктів фінансового права: монографія. Харків: Право, 2012. 272 с.
92. Писарева Е. Г. Правовое положение государственных учреждений в сфере финансов: монография / под ред. Н. И. Химичевой. Москва. Юрлитинформ, 2011. 214 с.
93. Пліс І. О. Податкова правосуб'єктність фізичних осіб: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2013. 177 с.
94. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1321#n1321>
95. Податковий кодекс України: науково-практичний коментар: у 3 ч. /М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін, І. Х. Темкіжев та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. Харків: Право, 2012. Ч. 1. 810 с.
96. Пономарева К. А. Бюджетно-правовая ответственность в Российской Федерации и Федеративной Республике Германии (сравнительноправовое исследование): автореф дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2013. 28 с.
97. Попадюха Н. Функції, права та обов'язки головних розпорядників коштів як учасників бюджетних правовідносин. *Міжнародний збірник наукових праць*. Вип. 3(15). С. 213 – 223.
98. Постанова Сумського окружного адміністративного суду від 27 трав. 2015 р. у справі № 818/1294/15 за позовом Конотопської районної державної лікарні ветеринарної медицини до державної фінансової інспекції в Сумській області про визнання незаконним та скасування розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/44502504>
99. Постанова Херсонського окружного адміністративного суду від 23 листоп. 2017 р. у справі № 21/1736/17 за позовом Головного управління Державної служби України з надзвичайних ситуацій у Херсонській області до Головного управління Державної казначейської служби України у Херсонській області про визнання протиправним та скасування

розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/70507794>

100. Права человека: учебник для вузов /отв. ред. Е. А. Лукашева. Москва, Норма: 2003.

101. Пришва Н. Ю. Публічні доходи: поняття та особливості правового регулювання. Київ: КНТ, 2008. 200 с.

102. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XXI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/para09#o9>

103. Про внутрішнє і зовнішнє становище України в 2017 році: послання Президента України від 7 верес. 2017 р. URL: <http://www.president.gov.ua/news/poslannya-prezidenta-ukrayini-do-verhovnoyi-radi-ukrayini-pr-43086>

104. Про затвердження Інструкції з підготовки бюджетних запитів: наказ Міністерства фінансів України від 06 черв. 2012 р. № 687. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1057-12>

105. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства: наказ Державної казначейської служби України від 29 грудня 2012 р. № 394. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DKU1254.html

106. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28 груд. 2009 р. № 1541. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>

107. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 р. № 43. URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/43-](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/43-2016%D0%BF?find=1&text=%E7%E0%F5%EE%E4+%E2%EF%EB%E8%E2%F3)

[2016%D0%BF?find=1&text=%E7%E0%F5%EE%E4+%E2%EF%EB%E8%E2%F3](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/43-2016%D0%BF?find=1&text=%E7%E0%F5%EE%E4+%E2%EF%EB%E8%E2%F3)

108. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України від 15 квіт. 2015 р. № 215. URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF?find=1&text=%E7%E0%F5%E4+%E2%EF%EB%E8%E2%F3)

[%D0%BF?find=1&text=%E7%E0%F5%E4+%E2%EF%EB%E8%E2%F3](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF?find=1&text=%E7%E0%F5%E4+%E2%EF%EB%E8%E2%F3)

109. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: постанова Кабінету Міністрів України від 20 серп. 2014 р. № 375. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF>

110. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 28 лют. 2017 р. № 307. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>

111. Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів: постанова Кабінету Міністрів України від 17 берез. 2011 р. № 255. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/255-2011-%D0%BF>

112. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: постанова Кабінету Міністрів України від 19 січ. 2011 р. № 21. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-п>

113. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами: наказ Міністерства фінансів України від 24 груд. 2012 р. № 1407. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13>

114. Про затвердження Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг: постанова Кабінету Міністрів від 27 груд. 2010 р. № 1233. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-%D0%BF>

115. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами: наказ Міністерства фінансів України від 21 жовт. 2015 р. № 916. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>

116. Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету у разі їх нецільового використання: постанова Кабінету Міністрів України від 22 груд. 2010 р. № 1163. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1163-2010-п>

117. Про затвердження Порядку повернення коштів до відповідного бюджету: постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1133. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1163-2010-%D0%BF>

118. Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань: наказ Міністерства фінансів України від 15 трав. 2002 р. № 319. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0467-02>

119. Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах: наказ Міністерства фінансів України від 02 берез. 2015 р. № 271. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0484-15>

120. Про затвердження порядку розміщення вищими і професійно-технічними навчальними закладами на вкладних (депозитних) рахунках в установах банків державного сектору економіки тимчасово вільних коштів, отриманих за надання платних послуг: постанова Кабінету Міністрів України від 26 серп. 2015 р. № 657. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/657-2015-%D0%BF>

121. Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: наказ Міністерства фінансів України від 24 січ. 2012 р. № 44. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>

122. Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28 лют. 2002 р. № 228. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF/page2>

123. Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів: наказ Міністерства фінансів України від 22 груд. 2011 р. № 1691. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE20346.html

124. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України від 28 січ. 2016 № 21. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#n31>

125. Про затвердження форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації: лист Державної фіскальної служби України від 17 жовт. 2016 р. № 33649/7/99-99-15-02-01-17. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/69989.html>

126. Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку : наказ Міністерства фінансів України від 13 січ. 2015 р. № 4. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15>

127. Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку: наказ Міністерства фінансів України від 17 серп. 2015 р. № 715. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1052-15>

128. Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності): наказ Міністерства фінансів України від 16 черв. 2015 р. № 560. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0783-15>

129. Про здійснення попередньої оплати робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти: постанова Кабінету Міністрів України від 23 квіт. 2014 р. № 117. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/117-2014-%D0%BF>

130. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18 верес. 1991р. № 1560-XII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>
131. Про медіацію: проект Закону України від 17 груд. 2015 р. № 3665. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=57463
132. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
133. Ровинский Е. А. Основные вопросы советского финансового права: монография. Москва: Госюриздат, 1960. 385 с.
134. Ротар Д. П. Бюджетна установа як неприбуткова організація. *Підприємництво, господарство і право*. 2008. № 2. С. 22–24.
135. Ротар Д. П. Фінансова правосуб'єктність бюджетних установ. *Підприємництво, господарство і право*. 2012. № 12. С. 128 – 131.
136. Ротар Д. П. Фінансово-правовий режим фондів коштів бюджетних установ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2011. 20 с.
137. Рукавишникова И. В. Метод финансового права: монография. Москва: Олма-Пресс. 2004. 288 с.
138. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання: правова природа, динаміка та наслідки невиконання: монографія. Харків. Право, 2013. 328 с.
139. Сафарова Е. Ю. Защита прав налогоплательщиков. *Юридический справочник руководителя*. 2009. № 1 (январь).
140. Селецкая С. Б. Право хозяйственного ведения и право оперативного управления как элементы правового положения унитарного предприятия: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03. Казань, 2006. 25 с.
141. Сікорська І. А. Правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2004. 210 с.
142. Словник української мови: в 11 т. Т. 10, 1979. С. 497.
143. Словник української мови: в 11 т. Т. 2, 1971. С. 397.
144. Словник української мови: в 11 т. Т. 5, 1974. С. 739.
145. Словник української мови: в 11 т. Т. 7, 1976. С. 564.

146. Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. Л. К. Воронової. Київ: Алерта, 2011. 558 с.
147. Смирникова Ю. Л. Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2002. 26 с.
148. Советское гражданское право: учебник. В 2 т. / под ред. О. А. Красавчикова. Москва: Высшая школа, 1968. Т. 1. 544 с.
149. Солдатенко О. В. До питання кошторисно-бюджетного фінансування. Актуальні проблеми держави і права. 2010. Вип. 53. С. 469–475.
150. Соснина М. В. Налогово-правовой статус бюджетных учреждений: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2009.
151. Статут Київського національного університету імені Тараса Шевченка. URL: <http://www.univ.kiev.ua/pdfs/statut/statut-27-07-15.pdf>
152. Статут Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. URL: <http://nlu.edu.ua>
153. Степанова Т. В. Щодо співвідношення «правового статусу» та суміжних категорій. *Правова держава*. № 19. 2015. С. 35 – 40.
154. Стукаленко В. А. До питання про поняття та ознаки суб'єктів фінансового права. *Форум права*. 2013. № 1. С. 981 – 985.
155. Теория государства и права / под ред. А. С. Пиголкина. Москва: Городец, 2003. 544 с.
156. Теорія держави і права. Академічний курс: підручник / за ред. О. В. Зайчука та Н. М. Оніщенка. Київ: Юрінком Інтер, 2006. 668 с.
157. Тимченко А. М. Види примусових заходів у податковому праві: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2011. 210 с.
158. Токарева К. О. До питання про виконання Державного бюджету України за видатками. *Вороновські читання: матеріали наук.-практ. конф.*, 2017. С. 210 – 213.

159. Токарева К. О. Структура бюджета: фінансово-правовий аналіз: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2016. 213 с.
160. Токарева К. О. Структура бюджета: фінансово-правовий аналіз: монографія. Харків, Право: 2017. 184 с.
161. Толкачев К. Б. Методологические и правовые основания личных и конституционных прав и свобод человека и гражданина и участие в ней органов внутренних дел: монография. Санкт-Петербург, 1997. 175 с.
162. Финансовое право: учебник /под ред. С. В. Запольского. Москва: Эксмо, 2011. 792 с
163. Финансовое право: учебник /под. ред. И. И. Кучерова. Москва: Эксмо, 2011. 340 с.
164. Финансы : учебник / под ред. А. Г. Грязновой, Е. В. Маркиной. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Финансы и статистика, 2012. 496 с.
165. Фінансове право: підручник; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2016. 440 с.
166. Фомин В. А. Способы защиты нарушенных прав субъектов бюджетного права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2006. 194 с.
167. Фрицький О. Ф. Конституційне право України: підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 536 с.
168. Фрич Р. І. Ознаки бюджетних установ як суб'єктів фінансового права. *Право та державне управління*. 2012. № 2 (7). С. 115 – 119.
169. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. Москва. Юрид. лит., 1974. 340 с.
170. Хамидуллин К. Ш. Финансово-правовые основы деятельности политических партий в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2015. 193 с.
171. Чуприна Л. М. Правовий статус бюджетної установи як суб'єкта фінансових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2010. 217 с.

172. Шепелева Д. В. Казенное предприятие как субъект финансового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Москва, 2016. 218 с.
173. Шепелева Д. В. Казенное предприятие как субъектов финансового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2016. 29 с.
174. Шишов О. О. Форми захисту прав платників податків. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2015/2/168.pdf>
175. Шутлів Д. С. Зменшення бюджетних асигнувань як захід впливу за порушення бюджетного законодавства. *Журнал Східноєвропейського права*. 2016. № 34. С. 91 – 96.
176. Шутлів Д. С. Правовідновлювальні заходи примусу у бюджетно-правовому регулюванні. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького: Журнал*. Серія Право. №2(14), 2016. С. 119 – 125.
177. Юридична енциклопедія в 6 т. /відп. ред. Ю. С. Шемшученко. Київ, 1998. Т. 1. А-Г. 672 с.
178. Якимчук Н. Я. Правовий статус розпорядників бюджетних коштів в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2010. 557 с.
179. Про затвердження Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру: постанова Кабінету Міністрів України від 16 лип. 2017 р. № 440. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/440-2016-%D0%BF>
180. О некоммерческих организациях: Закон Российской Федерации от 12 янв. 1996 г. № 83 – ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8824/
181. Public Sector Governance and Accountability. Budgeting and budgetary institutions / Edited by Anwar Shah. Washington, 2007, p. 588.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ ТА ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Косяченко К. Е. Фінансово-правова відповідальність бюджетних установ за порушення бюджетного законодавства. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2017. № 28. С. 145-149.
2. Косяченко К. Е. Бюджетні установи як учасники бюджетного процесу: їх права та обов'язки. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. 2017. № 5. С. 115-118.
3. Косяченко К. Е. Правосуб'єктність як передумова фінансово-правового статусу бюджетних установ. Підприємництво, господарство і право. 2017. № 11. С. 99-104.
4. Косяченко К. Е. До питання про визначення фінансово-правового статусу бюджетних установ та його елементів. *Jurnalul juridic național: teorie și practică*. 2017. № 6. С. 129-133.
5. Косяченко К.Е. Бюджетні установи: поняття та ознаки. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. 2017. № 2. Т. 3. С. 89-94.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації

1. Косяченко К. Е. Проблеми визначення категорії «гарантії захисту прав бюджетних установ». *Вороновські читання (Фінансове право: сучасний*

стан та перспективи) : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 5 жовтня 2016 р.). / Редкол.: А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін. Київ : Асоціація фінансового права України, 2016. С. 109 – 113 (очна участь, публікація тез).

2. Косяченко К.Е. Неприбутковість як ознака бюджетних установ. *Проблеми правової реформи та розбудови громадянського суспільства в Україні*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 20–21 жовтня 2017 р.). Харків: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2017. С. 33-56 (заочна участь, публікація тез).

3. Косяченко К.Е. Повноваження бюджетних установ на стадії складання проектів бюджетів. *Актуальні завдання та напрями розвитку юридичної науки у XXI столітті*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 20–21 жовтня 2017 р. Львів: Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2017. С. 77-81 (заочна участь, публікація тез).

4. Косяченко К.Е. Деякі дискусійні питання застосування заходів фінансової відповідальності за порушення бюджетного законодавства *«Розвиток сучасного права в умовах глобальної нестабільності»*: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 8–9 вересня 2017 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2017. С. 15-19 (очна участь, публікація тез).

Додаток Б

АКТИ ВПРОВАДЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ



УКРАЇНА
ХАРКІВСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ
Департамент фінансів

пл. Свободи, 5, Держпром, 9 під'їзд, 6 поверх, м. Харків, 61022, тел./факс: 705-01-10
E_mail: uprfin@kharkivoda.gov.ua, код ЄДРПОУ 02316575

10.01.2018 № 03-01-18/01
на № _____ від _____

АКТ

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Косяченко Ксенії Едуардівни на тему
«Фінансово-правовий статус бюджетних установ в Україні» на здобуття
наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю
12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;
інформаційне право**

До Департаменту фінансів Харківської обласної державної адміністрації надійшли матеріали дисертаційного дослідження аспіранта кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого Косяченко Ксенії Едуардівни на тему «Фінансово-правовий статус бюджетних установ в Україні» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Основні положення й висновки кандидатської дисертації К.Е. Косяченко використовуються співробітниками Департаменту фінансів Харківської обласної державної адміністрації при проведенні методичних семінарів з керівниками місцевих фінансових органів щодо проблем забезпечення цільового та ефективного використання бюджетних коштів та інших питань дотримання фінансової дисципліни в діяльності бюджетних установ.

Директор Департаменту



[Handwritten signature]
С.І. Овсянніков

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ПРАВОВИХ НАУК УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ДЕРЖАВНОГО БУДІВНИЦТВА
ТА МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ
 61002, м. Харків, вул. Чернишевська, 80; тел. (факс) 057 700-36-69

« 15 » 09 2018 № 44

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
 Косяченко Ксенії Едуардівни на тему
 «Фінансово-правовий статус бюджетних установ в Україні» на здобуття
 наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю
 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;
 інформаційне право

Науково-дослідний інститут державного будівництва та місцевого самоврядування Національної академії правових наук України цією довідкою засвідчує, що матеріали дисертаційного дослідження аспіранта кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого Косяченко Ксенії Едуардівни на тему «Фінансово-правовий статус бюджетних установ в Україні» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право використовуються співробітниками Інституту в процесі здійснення науково-дослідної діяльності. Зокрема, під час розробки фундаментальної теми «Правові засоби протидії корупції в системі державної служби» (РК УкрІНТЕІ № 0114U004237) використані пропозиції К. Е. Косяченко щодо вдосконалення державного фінансового контролю з метою запобігання корупційних діянь у процесі використання бюджетних коштів керівниками бюджетних установ.

Директор НДІ
державного будівництва та
місцевого самоврядування
НАПрН України



проф. С.Г. Серьогіна



НАРОДНИЙ ДЕПУТАТ УКРАЇНИ

№ 345-5/2-792

"15" березня 2018 р.

ДОВІДКА

про впровадження у правотворчу діяльність результатів дисертаційного дослідження аспіранта кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого Косяченко Ксенії Едуардівни на тему «Фінансово-правовий статус бюджетних установ в Україні»

Довідка засвідчує те, що результати дисертаційної роботи Косяченко Ксенії Едуардівни «Фінансово-правовий статус бюджетних установ в Україні» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю «12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» використовуються при підготовці пропозицій з удосконалення чинного фінансового законодавства України.

З повагою

народний депутат України

Кулініч О.І.

Кулініч О.І.

(посв. №345)



Підпис *Кулініч О.І.*
підтверджую:
Керівник Управління кадрів
Апарату Верховної Ради України
Кулініч О.І.
16 03 2018 р.

Аксент

КЛАСИЧНИЙ
ПРИВАТНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ

Україна, 69002 тел. (061) 764-57-15
м. Запоріжжя, (0612) 63-99-73
Жуковського, 70 "Б" факс (061) 764-57-15
(061) 220-10-02



CLASSIC
PRIVATE
UNIVERSITY

70 "B", Zhukovskogo st., tel. (061) 764-57-15
69002 Zaporizhja, (0612) 63-99-73
UKRAINE fax (061) 764-57-15
(061) 220-10-02

Вих. № 08/01-18

від "12" січня 2018 р.

АКТ

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Косяченко Ксенії Едуардівни на тему
«Фінансово-правовий статус бюджетних установ в Україні»
на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю
12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;
інформаційне право

До Класичного приватного університету надійшли матеріали дисертаційного дослідження аспіранта кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого Косяченко Ксенії Едуардівни на тему «Фінансово-правовий статус бюджетних установ в Україні» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Класичний приватний університет цим актом підтверджує впровадження в навчальний процес результатів дисертаційного дослідження Косяченко Ксенії Едуардівни на тему «Фінансово-правовий статус бюджетних установ в Україні». Основні положення й висновки дисертації К.Е. Косяченко використовуються викладачами кафедри цивільного, адміністративного та фінансового права при підготовці текстів лекцій та проведенні практичних занять з навчальної дисципліни «Фінансове право».

Перший проректор
з науково-педагогічної
та наукової роботи,
д.е.н., д.ю.н., професор



О.В. Покатаєва