

12. Рева Д. М. Правове регулювання податкового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Д. М. Рева. – Х., 2005. – 20 с.

13. Семенихин В. В. Налоговые проверки: сущность налогового контроля и виды проверок // Росбух. — 2011.

14. Украинцева А. И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / А. И. Украинцева ; Моск. гуманитар. ун-т. – Москва, 2011. – 24 с.

15. Уткин В.К. К вопросу о процессе проведения налоговых проверок [Текст] / В.К. Уткин // Хозяйство и право. – 2005. – № 12. – С. 54–59.

УДК 347.73

**Шутлів Д. С.,**

здобувач кафедри фінансового права  
Університету Державної фіскальної служби України

### **ЗУПИНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З БЮДЖЕТНИМИ КОШТАМИ: ПОРЯДОК ТА ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ**

У статті автор розглядає порядок застосування такого заходу впливу за порушення бюджетного законодавства, як зупинення операцій з бюджетними коштами розпорядників та (або) одержувачів бюджетних коштів. Констатовано, що цей захід впливу може виступати як основним заходом впливу, так і додатковим. Також з'ясовано, що при зупиненні операцій може мати місце й попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення такого порушення. Автором досліджено деякі аспекти порядку прийняття розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами та їх відновлення.

*Ключові слова:* бюджетні кошти, заходи впливу, зупинення операцій з бюджетними коштами, відновлення операцій з бюджетними коштами, строки, оскарження рішення про застосування заходу впливу.

В статье автор рассматривает порядок применения такой меры воздействия за нарушение бюджетного законодательства, как приостановление операций с бюджетными средствами распорядителей и (или) получателей бюджетных средств. Констатировано, что эта мера воздействия может выступать как основной мерой воздействия, так и дополнительной. Также установлено, что при осуществлении приостановления операций может применяться и предупреждение о ненадлежащем исполнении бюджетного законодательства с требованием об устранении такого нарушения. Автором исследованы некоторые аспекты порядка принятия распоряжения о приостановлении операций с бюджетными средствами и их восстановления.

*Ключевые слова:* бюджетные средства, меры воздействия, приостановление операций с бюджетными средствами, восстановление операций с бюджетными средствами, сроки, обжалование решения о применении меры воздействия.

The author considers the procedure for the application of such measures of influence for violation of budget legislation, as the suspension of operations with budgetary funds and (or) budgetary funds. It was stated that the impact of this measure can serve as a basic measure of exposure, and more. It is also found that the implementation of the suspension of operations can be applied and a warning about the improper execution of the budgetary legislation demanding the elimination of such violations. The author studied some aspects of the procedure for adopting the order to suspend operations with budgetary funds and their recovery.

*Keywords:* budget, sanctions, suspension of operations with budgetary funds, recovery operations with budget funds, deadlines, appeal against the decision on the application of measures of influence.

**Постановка проблеми.** Вже досить тривалий час в Україні здійснюється реформування різних сфер суспільного життя. Не є виключенням і сфера правового регулювання бюджетних відносин. При цьому гостро постає питання щодо удосконалення бюджетного законодавства таким чином, аби припинити існуючі бюджетні правопорушення та мінімізувати

їх скоєння у майбутньому. У цьому контексті йдеться про модернізацію механізму застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. Одним із таких заходів є зупинення операцій з бюджетними коштами. На підставі аналізу звіту про результати діяльності Державної фінансової інспекції та її територіальних органів за січень – грудень 2015 року зазначимо, що зупинення операцій з бюджетними коштами є найбільш розповсюдженим заходом впливу – застосовано у 2403 випадках порушень. У той час, як призупинення бюджетних асигнувань мало місце у 314 випадках і т. д. [7].

З огляду на це, **метою статті** полягає у розгляді порядку та виявленні особливостей застосування зупинення операцій з бюджетними коштами розпорядника чи одержувача таких коштів.

**Виклад основного матеріалу.** Вказаний захід може використовуватись за такі порушення: 1) включення недостовірних даних до бюджетних запитів; 2) порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання; 3) визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників; 4) розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог цього Кодексу; 5) створення позабюджетних фондів, порушення вимог цього Бюджетного кодексу України щодо відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів; б) включення недостовірних даних до звітів про виконання державного бюджету (місцевого бюджету), річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів та ін. (п. 2 ч.1 ст. 117 Бюджетного кодексу України).

Відповідно до ч. 1 ст. 120 Бюджетного кодексу України, зупинення операцій з бюджетними коштами полягає у зупиненні будь-яких операцій із здійснення платежів з рахунку порушника бюджетного законодавства. Підставою для зупинення операцій з бюджетними коштами є протокол або акт ревізії, в якому зафіксовано порушення вимог бюджетного законодавства. На підставі зазначеного документа (протоколу або акта ревізії) уповноважений орган приймає протягом трьох

робочих днів з дня його надходження розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами [5, абз. 3 п. 2]. Так, протоколом про порушення бюджетного законодавства є документ, яким засвідчується факт порушення учасниками бюджетного процесу норм, встановлених чинним законодавством щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання [6, п. 1]. Такий протокол складається у двох примірниках, підписується посадовою особою, яка його склала та керівником відповідного органу й реєструється в такому органі в день складання. Перший примірник залишається в органі, посадова особа якого склала протокол, другий – передається на строк до двох робочих днів з дня отримання для викладу пояснень та підписання керівником органу, установи, організації, підприємства, де вчинене порушення бюджетного законодавства [6, п. 4].

При цьому уповноваженим органом на застосування такого заходу впливу до розпорядників та/або одержувачів бюджетних коштів може бути: Міністерство фінансів України, органи Державної казначейської служби, державної фінансової інспекції, місцевими фінансовими органами, головними розпорядниками бюджетних коштів у межах наданих їм повноважень [5, п. 1]. Законодавець передбачає доволі розширений перелік суб'єктів, які мають право на застосування до правопорушника зупинення операцій з бюджетними коштами.

Зупиненню підлягають не всі операції з бюджетними коштами, а лише ті, які здійснюються за відповідною програмою (кодом тимчасової класифікації видатків та кредитування бюджету), за якою виявлено порушення бюджетного законодавства. У разі, якщо порушення вчинене за бюджетною програмою, яка відсутня у поточному бюджетному періоді, то уповноважений орган повинен зазначити у розпорядженні про зупинення операцій бюджетну програму або код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, згідно з якою передбачено утримання розпорядника [6, п. 3]. При цьому зупиненню не підлягають операції, пов'язані з: а) сплатою податків, зборів і єдиного внеску на

загальнообов'язкове державне соціальне страхування; б) виконання рішень органів, яким відповідно до закону надано право стягнення коштів; в) здійснення захищених видатків. На наш погляд, видається не обґрунтованим положення щодо можливості застосування зупинення операцій з бюджетними коштами за іншою бюджетною програмою, ніж та, за якою вчинено порушення бюджетного законодавства. Як вбачається, заходи впливу за порушення бюджетного законодавства мають застосовуватися в межах того бюджетного періоду, в якому вчинено таке правопорушення й за відповідною програмою. У разі, якщо порушення за попередній бюджетний період виявлено у наступному бюджетному періоді доцільно було б застосовувати заходи відповідальності за таке порушення бюджетного законодавства.

Відповідно до ч. 2 ст. 120 Бюджетного кодексу України, зупинення операцій з бюджетними коштами можливе на строк до 30 днів у межах поточного бюджетного періоду, якщо інше не передбачено законом. У той же час, згідно з п. 14 Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами, 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 подальшому. З цього приводу Ю. С. Назар вказує, що аналіз судової практики свідчить про недотримання уповноваженими суб'єктами (зокрема, Державною фінансовою інспекцією) строків, протягом яких може застосовуватись зазначений захід впливу [2, с. 125]. Це обумовлено тим, що трактуючи вищенаведені положення може скластися враження, що уповноважені суб'єкти можуть зупиняти операції з бюджетними коштами необмежену кількість разів, поки виявлене порушення не буде усунуто. З одного боку, це дійсно так. Зупинення операцій з бюджетними коштами може застосовуватись неодноразово. З іншого – є чітко визначений строк його застосування: до 30 днів у межах поточного бюджетного періоду. Таким чином, можемо констатувати, що «одноразове» зупинення операцій з бюджетними коштами

можливе на строк до 30 днів. Неодноразове застосування такого заходу обмежене бюджетним періодом. Погоджуємося із міркуванням Ю. С. Назара, стосовно того, що у разі, якщо порушення бюджетного законодавства не було усунене до кінця бюджетного періоду (31 грудня відповідного року), то зупиняти операції з бюджетними коштами у наступному бюджетному періоді за нього не можливо [2, с. 126].

Розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами складається у чотирьох або трьох примірниках (якщо воно приймається органом Державної казначейської служби). Кожен з таких примірників обов'язково підписується керівником уповноваженого органу або його керівника, скріплюється печаткою та реєструється. Після належного оформлення таке розпорядження надсилається протягом робочого дня, що настає за днем його реєстрації, уповноваженим органом до: 1) органу Державної казначейської служби України, в якому відкрито рахунки розпорядника та/або одержувача бюджетних коштів, яким порушено бюджетне законодавство; 2) розпорядника та/або одержувача бюджетних коштів, що порушив вимоги бюджетного законодавства; 3) відповідного розпорядника бюджетних коштів вищого рівня (у випадку зупинення операцій з коштами Державного бюджету) або фінансового органу (у разі зупинення операцій з коштами місцевого бюджету) [5, п. 4]. Вказаний документ може надсилатися рекомендованим листом з повідомленням про вручення або подається особисто під розписку.

Обов'язком органу Державної казначейської служби є реєстрація розпорядження про зупинення операцій в день його надходження. Після цього орган Державної казначейської служби зупиняє операції на відповідних рахунках і надсилає уповноваженому органу корінець такого розпорядження, який, знов-таки, підписується керівником або (його заступником) зазначеного органу та скріплюється печаткою.

В тій ситуації, коли розпорядник та/або одержувач бюджетних коштів подає платіжні доручення для здійснення платежів з рахунків, на яких зупинені операції з бюджетними коштами, вони повертаються після надходження розпорядження про зупинення операцій органом Державної казначейської

служби розпорядникові та/або одержувачу без виконання разом з попередженням про неналежне виконання вимог бюджетного законодавства [5, п. 7]. Як впливає з наведеного, законодавець передбачає застосування додаткового заходу впливу за порушення бюджетного законодавства, зокрема, попередження про неналежне виконання вимог бюджетного законодавства, якщо розпорядник або одержувач бюджетних коштів попри зупинення операцій з бюджетними коштами подає платіжні доручення про здійснення платежів.

Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства є універсальним заходом впливу, оскільки може застосовуватись в усіх випадках виявлення порушення бюджетного законодавства. До того ж, разом із попередженням пред'являється вимога стосовно усунення такого порушення (п. 1 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України). Відповідно до п. 2.2 Методичних рекомендацій щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства [3], попередження застосовується у випадках виявлення таких порушень бюджетного законодавства розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів: 1) порушення термінів надання реєстраційної картки розпорядниками бюджетних коштів (одержувачами бюджетних коштів) та змін до неї; 2) порушення термінів надання мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів та реєстрів змін до неї; 3) порушення порядку відкриття або закриття рахунків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів; 4) порушення вимог законодавства при наданні кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету; 5) порушення порядку реєстрації бюджетних зобов'язань, бюджетних фінансових зобов'язань та проведення платежів; 6) здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Бюджетному кодексу України, закону про Державний бюджет України, постанов Кабінету Міністрів України та ін. Позитивним, на нашу думку, є виокремлення у вказаному акті детального переліку правопорушень у складі кожної із зазначених груп.

Зазначений захід впливу може застосовуватись до суб'єкта, який скоїв правопорушення, учасниками бюджетного процесу, уповноваженими Бюджетним кодексом України на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства [1, ч. 1 ст. 118]. На підставі аналізу глави 17 Бюджетного кодексу України, зазначимо, що такими учасниками бюджетного процесу є: Верховна Рада України, Рахункова палата, Міністерство фінансів, місцеві фінансові органи, Казначейство України, Державна фінансова інспекція, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, місцеві ради, Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи місцевих рад [1, ст. 109-115].

Так, згідно з п. 2.4 Методичних рекомендацій щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, попередження складається посадовою особою органу Казначейства України у довільній письмовій формі у день виявлення факту порушення бюджетного законодавства або не пізніше наступного робочого дня. При цьому у такому документі обов'язково зазначаються така інформація: а) суть порушення бюджетного законодавства;

б) посилання на норми нормативно-правових актів, які порушено та є підставою для складання попередження;

в) назва, номер, дата та сума документа, який повертається без виконання;

г) код програмної класифікації видатків та кредитування державного або місцевих бюджетів, за яким встановлено порушення;

г) номер реєстраційного/спеціального реєстраційного рахунка;

д) термін усунення порушення бюджетного законодавства. Усунення виявленого бюджетного правопорушення, за загальним правилом, має відбутися протягом чітко визначеного строку – до 30 календарних днів. У той же час чинне бюджетне законодавство не містить вказівки на те, з якого моменту відраховуються такий строк. Як вбачається, перебіг вказаного строку розпочинається з моменту винесення попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства. Однак термін



усунення правопорушення може і не вказуватись у разі, якщо:

- 1) документи, передбачені законодавством, надані до органу Казначейства з порушенням визначеного терміну;
- 2) встановлений факт порушення бюджетного законодавства, за яке застосовується захід впливу у вигляді зупинення операцій з бюджетними коштами. Тобто, при застосуванні попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства «в межах» зупинення операцій з бюджетними коштами, строк усунення порушення, за яке винесено попередження, не вказується взагалі.

Після того, як попередження складено, воно візується посадовою особою органу Казначейства України, яка виявила факт порушення бюджетного законодавства, та підписується керівником (чи заступником) органу Казначейства. Також попередження підлягає обов'язковій реєстрації в Журналі реєстрації попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства.

Таким чином, можна зробити висновок щодо застосування зупинення операцій з бюджетними коштами як основного заходу впливу за відповідні бюджетні правопорушення. Проте одночасно може бути застосовано і додатковий захід впливу □ попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства.

Звертаємо увагу на те, що у чинному бюджетному законодавстві також передбачається можливість використання зупинення операцій з бюджетними коштами розпорядника (одержувача) бюджетних коштів як додаткового (субсидіарного) заходу впливу. Йдеться про можливість зупинення операцій з бюджетними коштами при застосуванні зменшення бюджетних асигнувань. Відповідно до п. 4 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України, це самостійний захід впливу за порушення бюджетного законодавства, підставами реалізації якого є вчинення певних правопорушень бюджетного законодавства. Порядок його реалізації деталізовано у Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів» від 17 березня 2011 року № 255.

Повертаючись до характеристики зупинення операцій з бюджетними коштами, зазначимо, що зупинені операції з бюджетними коштами можуть бути відновлені. Підставами для відновлення таких операцій визначено, по-перше, прийняття уповноваженим органом розпорядження про відновлення операцій з бюджетними коштами; по-друге – закінчення строку, зазначеного в розпорядженні про зупинення операцій або встановленого ч. 2 ст. 120 Бюджетного кодексу України. Якщо операції на рахунках розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів відновлюються до закінчення встановленого строку, то рішення про їх відновлення приймає орган, який приймав розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами. Таке розпорядження подається до відповідного органу Казначейства України. При відновленні операцій з бюджетними коштами після закінчення вказаного строку не потрібно документального оформлення – орган Казначейства України відновлює такі операції автоматично [5, п. 8].

Ще однією підставою видачі розпорядження про відновлення операцій з бюджетними коштами є доповідна записка. В ній вказується інформація про: найменування, ідентифікаційний код (згідно з ЄДРПОУ) розпорядника та/або одержувача, на рахунках якого зупинено операції з бюджетними коштами; дату прийняття і номер розпорядження про зупинення операцій; документальне підтвердження факту усунення порушення вимог бюджетного законодавства. З урахуванням інформації, зазначеній у доповідній записці, видається розпорядження. Так само, як і розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами, документ, який посвідчує відновлення таких операцій, складається у чотирьох або трьох (приймається органом Державної казначейської служби України) примірниках. Кожен з таких примірників підписується керівником (заступником) уповноваженого органу, скріплюється печаткою та реєструється [5, абз. 1 п. 10]. Після цього розпорядження надсилається не пізніше робочого дня, що настає за днем надходження доповідної записки або інформації про усунення порушення вимог бюджетного законодавства, рекомендованим листом з повідомленням про вручення або подається особисто під розписку уповноваженій особі.

Обов'язком органу Державної казначейської служби є вказівка на корінці розпорядження про відновлення операцій, який підписується керівником (заступником керівника) та скріплюється печаткою такого органу, дату відновлення операцій [5, п. 11]. Такий напис свідчить про відновлення операцій на рахунках відповідного розпорядника та/або одержувача бюджетних коштів.

Акцентуємо увагу на можливості суб'єкта, який вчинив бюджетне правопорушення (розпорядник чи одержувач бюджетних коштів) оскаржити розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами. Порядок оскарження передбачено приписами Бюджетного кодексу України. Так, у ст. 124 вказаного нормативно-правового акту зазначається можливість оскарження рішення про застосування будь-якого заходу впливу двома шляхами: 1) в органі, який виніс таке рішення; 2) у судовому порядку. Строк оскарження рішення становить 10 днів з моменту його винесення. Важливою особливістю є «беззупинність» виконання винесеного рішення й застосування обраного заходу впливу під час його оскарження. У випадку визнання судом рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства, зокрема, зупинення операцій з бюджетними коштами, незаконним (повністю або частково) особі, стосовно якої воно було винесено, поновлюються обмежені таким рішенням права.

Як випливає з наведеного, Бюджетний кодекс України встановлює лише загальні положення щодо оскарження заходів впливу за бюджетні правопорушення. Залишаються поза увагою законодавця аспекти, пов'язані із тим, до якого суду необхідно подати позов. Окрім цього, виникає питання, пов'язане зі строками розгляду справи по суті. В цій ситуації йдеться про передбачення нормами бюджетного законодавства строку: а) 10 днів з моменту винесення про зупинення операцій з бюджетними коштами для оскарження; б) 30 днів – граничний строк застосування вказаного заходу впливу. У той же час розгляд адміністративної справи перевищує вказаний строк. Однак, позначені моменти потребують окремого дослідження. Також, на нашу думку, недоліком бюджетного законодавства, що потребує усунення, є відсутність закріпленого порядку

оскарження рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства в органі, що його виніс.

**Висновки.** За підсумками викладеного зазначимо, що зупинення операцій з бюджетними коштами є одним із можливих заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. При цьому такий захід може виступати як основним, так і додатковим (в межах реалізації інших заходів впливу – зменшення бюджетних асигнувань). У випадку вживання зупинення операцій з бюджетними коштами як основного, може застосовуватись попередження про неналежне виконання вимог бюджетного законодавства (при подачі розпорядником та/або одержувачем бюджетних коштів платіжні доручення для здійснення платежів з рахунків, на яких зупинені операції з бюджетними коштами).

#### Література:

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

2. Назар Ю. С. Щодо строків прийняття рішення про застосування окремих заходів впливу за порушення бюджетного законодавства / Ю. С. Назар // Вісн. Чернівецьк. фак.-ту Національн. ун-ту «Одеська юридична академія». – 2015. – № 4. – С. 120-128.

3. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства : наказ Державної казначейської служби України № 394 від 29 груд. 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/2341/8322/8323/464651/>

4. Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів: Постанова Кабінету Міністрів України від 17 берез. 2011 р. № 255 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/255-2011-п>

5. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: Постанова Кабінету Міністрів України від 19 січ. 2011 р. № 21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-п>

6. Про затвердження Порядку складання Протоколу за порушення бюджетного законодавства та форми Протоколу за порушення бюджетного законодавства: наказ Міністерства фінансів

України від 15 листоп. 2010 р. № 1370 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1201-10>

7. Звіт про результати діяльності Державної фінансової інспекції та її територіальних органів за січень – грудень 2015 р. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/122302.jsessionid=11ACDD7C3A85684F7029AE705E6F2132.app1>