

Гетманець О.П., Коробцова Д.В.

ПРИНЦИПИ БЮДЖЕТНОГО ПРАВА УКРАЇНИ

Харків – 2017

УДК 351.72

ББК 67.9 (4 УКР) 302я73

Ф 59

Ухвалено до друку Вченою радою
Харківського національного університету внутрішніх справ
Протокол № від 2017 р.

Рецензенти:

О.В. Покотаєва, доктор юридичних наук, професор, проректор з навчальної роботи Класичного приватного університету м. Запоріжжя;

І. В. Солошкіна, доктор юридичних наук, доцент кафедри державно-правових дисциплін Харківського національного університету ім. В.Н.Каразіна

О.Ю. Салманова, доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри адміністративного права і процесу Харківського національного університету внутрішніх справ

Гетманець О.П., Коробцова Д.В. Принципи бюджетного права України: Монографія – Х. : Харківський національний університет внутрішніх справ, 2017 – 268 с.

У монографії аналізуються нормативно-правові акти у сфері правового регулювання бюджетних відносин. Розглянуто доктринальні підходи щодо розуміння принципів права, зміст та значення загально-правових та фінансово-правових принципів, а також ключові категорії бюджетного права – система бюджетного права, бюджетна діяльність, бюджетні правовідносини. Досліджено сутність інституційних принципів бюджетного права і визначені напрями удосконалення бюджетного законодавства з метою забезпечення ефективності в законності бюджетної діяльності, бюджетного процесу і міжбюджетних відносин.

Висвітлюються проблеми правового регулювання бюджетних правовідносин, принципи бюджетного контролю та відповідальності за порушення бюджетного законодавства. На основі аналізу вітчизняного бюджетного законодавства сформульовано низку теоретичних положень і практичних рекомендацій.

Може бути корисною для викладачів юридичних навчальних закладів і факультетів, аспірантів, студентів, а також для працівників органів державної влади, фінансових органів, органів місцевого самоврядування та інших суб'єктів правозастосовної діяльності.

ББК 67.9 (4УКР)302я73

УДК 351.72

Гетманець О.П., Коробцова Д.В., 2017

ЗМІСТ

Передмова

Розділ 1. Загально-теоретичний аналіз принципів бюджетного права.....

1.1 Поняття та ознаки принципів бюджетного права.....

1.2 Загальноправові та загальні фінансово-правові принципи у системі принципів бюджетного права.....

1.3 Класифікація і характеристика видів принципів бюджетного права як підгалузі фінансового права.....

Розділ 2. Характеристика сутності інституційних принципів бюджетного права України.....

2.1 Зміст принципів бюджетно-матеріальної діяльності в системі принципів бюджетного права.....

2.2 Поняття та зміст принципів бюджетного процесу як інституту бюджетного права.....

2.3 Принципи міжбюджетних відносин в умовах сучасного бюджетно-правового регулювання.....

2.4 Принципи бюджетного контролю.....

2.5. Принципи юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства.....

Розділ 3. Правові форми реалізації принципів бюджетного права в умовах реформування бюджетних відносин в Україні.....

3.1 Судова практика як форма вияву принципів бюджетного права України.....

3.2 Напрями удосконалення бюджетного законодавства України як форми реалізації принципів бюджетного права.....

Висновки.....

Список використаних джерел.....

ПЕРЕДМОВА

Розвиток бюджетних відносин в Україні пов'язаний із радикальними перетвореннями, які відбуваються у зв'язку з реформуванням бюджетного законодавства, із завданнями щодо децентралізації владних повноважень та створенням нового адміністративного устрою країни, з побудовою сучасної, правової, демократичної держави, яка орієнтована на європейські цінності. Відповідно до процесу децентралізації в Україні на законодавчому рівні, на рівні центральної виконавчої влади і місцевого самоврядування, потрібні зміни у бюджетному законодавстві, які обумовлені визначенням нових правових вимог формування бюджетної системи, відтворення бюджетного процесу, ефективною бюджетною діяльністю держави та органів місцевого самоврядування. Створення нового правового поля бюджетних відносин потребує чітких, адекватних сучасності, зрозумілих і якісних принципів бюджетного права.

Бюджет є обов'язковим, важливим і необхідним атрибутом державності. Відносини, що складаються у процесі формування, розподілу, використання та контролю бюджетних коштів, регламентуються нормами бюджетного права і потребують досконалості у визначеності та застосуванні. З'ясування принципів бюджетного права сприяє встановленню сталих наукових закономірностей у розвитку бюджетних відносин, імперативних вимог, які спрямовані на досягнення цілей, завдань і конкретних результатів діяльності учасників бюджетного процесу та забезпечують ефективно, результативно і цільове використання бюджетних коштів. Тому важливого значення, з урахуванням прав і інтересів учасників бюджетного процесу та з метою захищеності інтересів бюджетних споживачів, набувають питання визначення принципів бюджетного права.

Аналіз сучасної наукової літератури показує, що нині бюджетне право – це складне правове утворення, яке має вирішальне значення для управління

бюджетними коштами та здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, сутність якого, зокрема принципів, розглядається юристами, економістами, політологами по-різному, і в залежності від завдань розгляду визначаються види та характеристика цих принципів. Складність окреслення принципів бюджетного права пов'язана також із відсутністю єдності поглядів на структуру бюджетного права та його місце в системі фінансового права, з ігноруванням відмінностей підходів до визначення принципів бюджетного права як науки і навчальної дисципліни, що, на наш погляд, і обумовлює існування численних принципів, які не узгоджуються зі згаданою вище значимістю даного правового утворення для держави.

Таким чином, надзвичайної наукової актуальності набуває переосмислення принципів бюджетного права як своєрідного підгалузевого утворення у системі права України, яке має бути здійснено з урахуванням останніх тенденцій розвитку вітчизняної правової науки.

Комплексне дослідження принципів бюджетного права України в сучасних умовах розвитку суспільних виробництва потребує подальшого вивчення, оскільки проблеми правового регулювання бюджетних відносин пов'язані з налагодженням бюджетної діяльності і справедливим та неупередженим розподілом суспільного багатства.

У монографії: доведено необхідність введення в чинне бюджетне законодавство загальних принципів бюджетного права, таких як: **цілеспрямованість і правова визначеність бюджетних програм, строковість і періодичність, правова захищеність, узгодженість бюджетної політики та відповідальність**, дія яких поширюється на всі інститути, що складають систему бюджетного права як підгалузі фінансового і ґрунтуються на загальноправових та загальних фінансово-правових принципах; аргументовано, що принцип правової захищеності потрібно ввести як загальний у систему принципів бюджетного права, оскільки він визначає, що бюджетні асигнування складаються і затверджуються відповідно до бюджетних призначень, ураховуючи мету здійснення

державних програм соціального захисту, доводяться до розпорядників бюджетних коштів у запланованих та профінансованих трансфертах або визначаються на стадії складання місцевих бюджетів у міжбюджетних угодах; визначено, що принципи бюджетного права мають дві зовнішні текстуальні форми закріплення – прецедентну та законодавчу, основною відмінністю яких є потенційні правові можливості регуляторного впливу принципів бюджетного права на суб'єктів бюджетних правовідносин, тобто ці принципи адресовані визначеному колу суб'єктів та застосовуються до конкретних категорій справ (прецедентна форма) або адресовані неперсоніфікованим суб'єктам бюджетного права та розраховані на невизначену кількість разів застосування; удосконалено підходи до класифікації принципів бюджетного права і доведено, що за таким критерієм, як дія у правовому просторі, принципи бюджетного права поділяються на загальні, дія яких поширюється на всі інститути, що складають систему бюджетного права, та спеціальні або інституційні, які за сферою функціонування інститутів бюджетного права поділяються на принципи регулювання бюджетно-матеріальних відносин (принципи бюджетної системи), принципи бюджетного процесу, принципи міжбюджетних відносин та принципи відповідальності за порушення бюджетного законодавства; надано визначення системи принципів бюджетно-матеріальної діяльності, до яких належать наступні: принцип правової рівності бюджетів, що складають бюджетну систему України; принцип доступності до загальносуспільних потреб та достатності їх бюджетного фінансування; принцип незалежності бюджетної системи від політики; удосконалено розуміння принципів правового регулювання міжбюджетних відносин, яке доцільно покласти в нормативно-правове забезпечення таких принципів, як: принцип бюджетного федералізму, який визначає, що в межах унітарної країни є доцільним розширенням кола бюджетних повноважень органів місцевого самоврядування; принцип субсидіарності, який має бути заснованим на детальному аналізі повноважень у наданні видів суспільних благ і послуг

державним та місцевими бюджетами; принцип децентралізації, що обґрунтовано витікає з бюджетного федералізму та забезпечення субсидіарності; принцип заохочувального стимулювання розвитку місцевих бюджетів, в основу якого доцільно закласти неприпустимість реверсних дотацій з місцевих бюджетів; принцип рівноправності суб'єктів бюджетних відносин, діяльність яких регулюється спеціальними методами, що чітко розмежують повноваження з надання споживачам гарантованих бюджетами соціальних послуг; принцип європейського спрямування як перспективи розвитку бюджетного законодавства; особлива увага приділяється визначенню принципу цільового використання бюджетних коштів, який більш точно відповідає заданим цілям правового регулювання бюджетних відносин як принцип цілеспрямованості і правової визначеності бюджетних програм, що охоплює сукупність заходів із планування, затвердження та використання бюджетних асигнувань відповідно до бюджетних призначень, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваних результатів, що покладаються на розпорядника бюджетних коштів бюджетним законодавством протягом встановленого бюджетного періоду; розглянуто принцип узгодженості бюджетної політики як загальний принцип бюджетного права, що дозволяє не тільки державі, а й органам місцевого самоврядування брати участь у бюджетному процесі шляхом надання бюджетних запитів на фінансування запланованих потреб з їх подальшим обов'язковим врахуванням при бюджетному плануванні, а також з метою вирішення нагальних проблем, що виникають у процесі виконання бюджетів, шляхом надання права на укладення договорів про розподіл субвенцій між розпорядниками бюджетних коштів протягом бюджетного періоду; визначені підходи до визначення у системі спеціальних принципів відповідальності за порушення бюджетного законодавства, таких як: принцип відповідальності за вину, який полягає в тому, що правопорушник підлягає відповідальності лише за ті діяння та шкідливі наслідки, щодо яких встановлена вина у формі умислу або необережності у бюджетних

відносинах; принцип персоніфікації дозволяє визначити конкретну особу, на яку буде покладено обов'язок відшкодувати шкоду, заподіяну в результаті правопорушення; принцип публічності відповідальності посадових осіб за порушення бюджетного законодавства; проаналізовані принципи бюджетного процесу, головна мета яких полягає у забезпеченні стабільності та прогнозованості фінансових планів держави на відповідний бюджетний період з мінімізацією змін та доповнень до них, що сприятиме утворенню сприятливого економічного середовища на засадах економічної свободи і вільного руху капіталів для потенційних довгострокових капіталовкладень;

В монографії обґрунтовується потреба щодо внесення зміни до Бюджетного кодексу України стосовно визначення принципів у ст. 7 «Принципи бюджетної системи України», а також доповнень глави 2 «Бюджетна система України та її принципи» Бюджетного кодексу України принципами бюджетно-матеріальної діяльності, глави 4 «Бюджетний процес та його учасники» – принципами бюджетно-процесуальної діяльності; розділу 4 «Міжбюджетні відносини» – принципами міжбюджетних відносин; глави 18 «Відповідальність та заходи впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства» – принципами бюджетної відповідальності, що розкриває правові можливості системно гармонізувати бюджетні відносини на засадах верховенства права, законності, справедливого розподілу суспільних благ, справедливого балансу між засобами та цілями і сприятиме зміцненню законності та правопорядку у бюджетній сфері.

РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНИЙ АНАЛІЗ ПРИНЦИПІВ БЮДЖЕТНОГО ПРАВА

1.1 Поняття та ознаки принципів бюджетного права

Право як форма, що відображає суспільні відносини, регулює ці відносини відповідно до визначених норм і законів, будується на певних принципах та виконує певні функції. Галузі публічного права виступають як юридична визначена потреба створення умов існування, ефективного функціонування та захисту реальних правовідносин у різних сферах. Фінансова сфера є однією з найважливіших для правового регулювання, від якої залежить вирішення проблем і завдань розвитку суспільного відтворення. Сфера бюджетних відносин є головною і найбільш вагомою складовою фінансової сфери, оскільки бюджетні правовідносини, як і фінансові правовідносини, виникають із фінансової діяльності, мають грошовий зміст і владний характер. Бюджетна діяльність, хоч і є видом фінансової діяльності, має власні специфічні особливості, які впливають на бюджетні правовідносини. Право на власний бюджет, як зазначила фахівець фінансового права Л.К. Воронова, – це основне матеріальне право, з якого випливають і інші: право на одержання в бюджет визначених законодавством доходів і фінансування заходів, пов'язаних із функціонуванням держави, територіальних громад [1, с. 114]. Отже, бюджетне право упорядковує, регулює і захищає фінансові інтереси суб'єктів бюджетних правовідносин, забезпечує бюджетну дисципліну і відстоює інтереси держави, органів місцевого самоврядування, бюджетних установ, всіх одержувачів бюджетних коштів.

Надзвичайно важливим для будь-якої галузі права є дослідження основ, фундаментальних засад відносин, які ним закріплюються. Узагальненим відображенням об'єктивних закономірностей розвитку суспільства є принципи права. Принципи права визначають правотворчу та правозастосовну діяльність, координують функціонування механізму правового регулювання, є критерієм оцінки правомірності рішень державних органів та діяльності громадян, формують правове мислення і правову культуру, цементують систему права [2, с. 134].

Визначення сутності принципів бюджетного права і характеристика їх особливостей потребують вирішення двох методологічних завдань: по-перше, визначення поняття «принципи права» і їх сутності, по-друге, встановлення місця і значення бюджетного права в системі права України. З'ясування цих моментів надає можливість з'ясувати об'єктивні засади характеристики принципів бюджетного права.

Дослідження поняття та сутності принципів права є складним завданням, оскільки, з одного боку, наявні багато різноманітних і спірних думок вчених з цього питання, а з іншого боку – природа предмета дослідження є проблематичною і залежною від часу. В юридичній літературі досліджується питання формування і розвитку принципів права в різні історичні періоди розвитку суспільства [2, с. 7–15; 3], соціально-правові та спеціально-правові принципи [4, с. 135], фактори впливу на зміст принципів права [5], їх значення для формування методології правового дослідження і особливості в сучасний період розвитку української держави [6, с. 24].

Поняття «принцип» (від латинського *principes*) у словнику іноземних слів визначається як першопричина, начало, основне поняття, правило, від якого не відступають [7, с. 698]. Принципи права є однією з найважливіших характеристик права, що свідчить про його своєрідність у часі і просторі. Вчені відмічають, що принципи права належать до його основних механізмів і «принцип – це завжди вихідна засада, це – завжди ідея, а крім неї – і норми, і соціальні відносини, оскільки принципи набувають нормативного і

правозастосовчого змісту» [8, с. 58]. Вказується на такі важливі риси, які впливають на формування принципів права, як історичність [2, с. 15], відмінність від категорії «закономірність» і вплив діалектичних принципів загального взаємозв'язку та розвитку суспільних відносин [9, с. 157], доводиться обов'язкова належність принципів до методології правового дослідження в різних суспільних відносинах [10, с. 64]. Всебічність розгляду принципів права пов'язана з бажанням дослідників визначити найбільш точні правові засади розвитку суспільних відносин, що адекватні умовам їх функціонуванням. Аналіз юридичної літератури свідчить, що в різні періоди часу принципи відбивали відмінні риси економічного, політичного, соціального укладу країни та її правової системи, державного устрою, пануючого політичного режиму, системи релігійних та моральних цінностей. Так, у радянській правовій доктрині норми-принципи зводилися до законодавчих приписів [12, с. 93], а в сучасній теорії права іноді визнається, що для визнання принципу права не обов'язкове його пряме закріплення у законі [13, с. 22]. Так, при дослідженні адміністративно-правових засад діяльності науково-дослідних установ наголошується, що «змістом принципу є певна, об'єктивно обґрунтована закономірність, яка визначається людиною, як суттєва, завдяки чому набуває статусу обов'язкової, імперативної вимоги (норми, правила)» [66, с. 13]. Це твердження, на наш погляд, виглядає дуже спірним, оскільки сутність правового принципу не може бути залежною від ставлення людини. Цілком погоджуємося з висновком А.М. Колодія, що основні засади, які не відображені і не закріплені у праві, не можуть бути віднесені до числа юридичних принципів (принципів права) [2, с. 23].

Більшість учених відмічають два підходи до розуміння принципів права, тобто до способів їх матеріалізації у праві. На думку теоретиків та філософів права, перший спосіб вираження принципів права – це безпосередньо їх формулювання у нормах права (текстуальне закріплення), а другий спосіб – це виведення принципів права зі змісту нормативно-правових актів (змістовне закріплення) [2, с. 24]. Іноді ці концептуальні

положення протиставляються, і прихильники позитивістської теорії – вчені Л.С. Явич, А.М. Васильєв – вказують на існування принципів права виключно як нормативно-керівних положень того чи іншого виду людської діяльності, які конкретизуються у змісті правових норм та об'єктивно зумовлені матеріальними умовами існування суспільства [14, с. 64; 15, с. 236; 16, с. 12].

Прихильники ідей природного права розуміють принципи права як керівні ідеї, об'єктивно властиві праву, відправні начала, що визначають зміст і спрямованість правового регулювання, відображають найважливіші закономірності соціально-економічної формації [13, с. 222.; 17, с. 10]. Аналіз вказаних концепцій свідчить про плюралізм думок щодо природи принципів права і іноді – схоластичність висновків.

Стан сучасного правового забезпечення суспільних відносин в Україні, зокрема бюджетних, потребує змістовно чітких, зрозумілих норм чинного законодавства, які б безумовно відображали сучасні закономірності та властивості розвитку українського суспільства і держави з урахуванням міжнародних відносин. Націленість української держави на європейську правову доктрину вимагає відповідних правових стандартів у чинному законодавстві і практичної спрямованості в реалізації правових норм. У працях науковців вказується, що принципи права ЄС – це основні засади цієї правової системи, які визначають зміст правотворчої, правозастосовної і правоохоронної діяльності Союзу в цілому і його держав-членів [18, с. 35]. З цих позицій важко погодитися з думкою дослідників про неписані принципи права, що віддає абстрагуванням. Наприклад, Л.Л. Богачова пише, що Європейський суд під загальними принципами права ЄС розуміє неписане право Союзу, а саме загальні принципи міжнародного права та загальноправові принципи, що поділяються всіма державами-членами ЄС [19, с. 48]. Визначаючи неписані принципи права як загальноправові, автор посилається на думки інших вчених, які також виглядають спірними. Наприклад, у роботі О.В. Стрельцової міститься посилання на думку

британського науковця А. Татама, з якою вона погоджується, щодо неписаних загальних принципів права, які можливо використовувати у міжнародному праві, до яких науковець відносить деякі принципи адміністративного і конституційного права, визначені законодавством його країни [20, с. 267]. Стосовно наведеного твердження, поділяючи вищевказану думку А.М. Колодія про обов'язкову матеріалізацію принципів права, потрібно зазначити наступне. По-перше, використання теорії неписаних принципів – це омана юридичної науки і відмова від створення чітких орієнтирів для практики. Про непослідовність такої теорії вказує наступне твердження Л.Л. Богачової: «Юридичною підставою включення принципів права до правової системи ЄС виступають установчі договори Союзу» [19, с. 48]. Отже, все ж таки принципи права мають матеріальну форму реалізації, що відображає суспільні відносини, що склалися, і у відповідній юридичній практиці та які зафіксовані у нормативних актах. Наприклад, В.М. Корецький писав, що немає сумнівів у тому, що принципи права, визнані всіма державами, повинні служити джерелом і підставою для визнання даних принципів загальними принципами права [26, с. 20]. По-друге, у цій теорії принципи права ототожнюються з принципами побудови окремих галузей законодавства, що невірно з позицій правової теорії, оскільки законодавство має суб'єктивний характер, є зовнішньою формою виразу права і будується на правилах юридичної техніки.

Підтримуємо науковців, які вважають спірним твердження стосовно ототожнення принципів права і норм права, що присутнє у наукових роботах і надається як дефініція [21, с. 40]. Наприклад, у теорії адміністративного права в минулому була присутня ця думка. Порівняльний аналіз розуміння поняття принципів права в європейській та українській адміністративно-правових доктринах, проведений А.А. Пухтецькою, показує, що вітчизняній доктрині права було притаманне вузько-нормативне розуміння цієї категорії, тобто принципи права – це основні ідеї, що отримали офіційне закріплення в нормах законодавства [30, с. 12–14]. На даний час відбувається

переосмислення принципів вітчизняного адміністративного права з урахуванням змін у суспільстві. У сучасній адміністративно-правовій теорії визначається, що розвиток принципів адміністративного права відбувається паралельно і одночасно з розвитком адміністративного права та може випереджати його [31, с. 27]. На доктринальному рівні вчені-адміністративісти дотримуються філософсько-правового розуміння цього поняття.

Використовуючи формально-логічний метод наукового пізнання, необхідно визнати існування таких норм права, які змістовно є принципами, проте, безумовно, категорії «принципи права» та «норма права» не тотожні, і перша є ширшою за другу за змістом. Правові норми іноді в законодавчих актах встановлюють саме принципи та їх тлумачення і визначаються у правовій теорії як спеціалізовані (нетипові) норми права. Наприклад, ст. 7 Бюджетного кодексу України («Принципи бюджетної системи України») або ст. 4 Податкового кодексу України («Основні засади податкового законодавства України») визначають принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство України [22]. Теоретики права також відрізняють норми-принципи від загальних норм права і вказують, що норми-принципи – це правові приписи, які виражають і закріплюють принципи права, розглядаються як результат нормативного узагальнення державно-правових явищ, виражають зміст і закономірність цих явищ, можуть виступати як нормативно-правова основа вирішення юридичної справи, зокрема при виявленні прогалин у праві [23; 24].

Фахівець фінансового права, академік Л.К. Воронова, вказувала, що норми-принципи не є загальними нормами права. Норми-принципи, на думку автора, – це приписи загального характеру, що визначають загальну спрямованість усіх інших норм даної галузі права, надають орієнтири розвитку усьому комплексу галузевих правовідносин і є довготривалими правовими орієнтирами у системі фінансового законодавства [27, с. 50]. Цю думку поділяли і інші вчені, фахівці у фінансово-правовій науці, які

вказували, що серед норм загального змісту особливе місце займають ті, що встановлюють основні засади правового регулювання у сфері фінансової діяльності, саме норми-принципи. Відмічалось, що до негативних особливостей норм-принципів у фінансовому праві належать такі риси: загальність, декларативність та відсутність чіткого механізму реалізації [28, с. 216].

Отже, «принципи права», як багатогранна категорія, можуть тлумачитися в різних аспектах доктринальної теорії та міститися у формах правового закріплення у всіх випадках, коли мова йде про основні ідеї, відправні засади, що визначають право, його суттєві риси і побудову його структури. З цих позицій дослідники вказують на існування загальносоціальних та юридичних (правових) принципів, які об'єднуються в понятті «принципи права» і залежно від сфери існування та соціальної спрямованості розподіляються на види [2, с. 26]. Іноді загальносоціальні принципи визначаються як загальнолюдські, або цивілізаційні [25], або основні [26, с. 35], або соціально-правові [4, с. 135]. У цих роботах вказується на такі загальноправові принципи, як принцип загальнообов'язковості норм прав для всього населення країни і пріоритету цих норм перед іншими соціальними нормами, принцип рівності перед законом і судом, принцип законності, принцип юридичної відповідальності та принцип презумпції невинуватості, принцип справедливості та інші.

Аналіз вказаних робіт В.А. Лазарева, О.Ф. Скакун, А.М. Колодія та інших теоретиків права приводить до висновку, що юридичні принципи (спеціально-правові) за належністю до системи права (принципи системи) поділяються на загальноправові, галузеві, міжгалузеві, інституційні. За належністю до структури права (принципи структури) поділяються на принципи публічного і приватного права, охоронного і регулятивного, матеріального і процесуального, суб'єктивного і об'єктивного. За впливом на суспільні відносини принципи розглядаються як принципи правового

регулювання і визначаються як правостворюючі, правозастосовні та правоохоронні.

Таким чином, поняттям правові принципи охоплюються як загальні, так і спеціальні, типові, специфічні, основні засади правових явищ. Цілком погоджуємося з думкою А.М. Колодія, що заслуговують уваги принципи самого права, особливо його структури, які зовсім не досліджені в науковому і практичному розумінні [2, с. 26]. Визначення поняття «принципи права» потрібно для досконалості правового регулювання, оскільки зміст цих принципів відображається в інших принципах, що притаманні діяльності з розгляду та прийняття правових актів, їх виконанню та контролю, наприклад, у бюджетному процесі.

Визначення поняття «принципи права» міститься у багатьох теоретико-правових, філософських роботах, аналіз яких приводить до тлумачення цієї категорії через порівняння з категоріями «правові положення», «засади», «вимоги», «правила» або «ідеї». Так, С.С. Алексєєв принципи права визначає як виражені у праві вихідні нормативно-правові засади, що характеризують його зміст, його основи, закріплені в ньому закономірності суспільного життя [11, с. 98–99].

Також вчені надають визначення принципів права через категорію «ідея». А.М. Колодій визначає принципи права як відправні ідеї існування права, які виражають найважливіші закономірності і підвалини даного типу держави і права, є однорядковими із сутністю права і становлять його головні риси, відрізняються універсальністю, вищою імперативністю та загальнозначимістю, відповідають об'єктивній необхідності побудови і зміцнення певного суспільного ладу [2, с. 27].

Принципи права, як визначає М.В. Старинський, – це основні ідеї, що відображають закономірності і зв'язки розвитку суспільних відносин, а також визначають сутність і соціальне призначення права [29, с. 27].

Іноді вчені, використовуючи поняття «ідея» при наданні визначення принципів права, доповнюють його типовими рисами. Так, О.В. Старчук

визначає, що принципи права – це такі вихідні ідеї права, які визначають зміст і спрямованість його норм та характеризуються системністю, взаємоузгодженістю, загальнообов'язковістю, універсальністю, стабільністю, предметною визначеністю, загальнозначущістю і регулятивністю [21, с. 42]. До найсуттєвіших ознак принципів права дослідники відносять саме регулятивний характер, який визначається у тому, що зафіксовані у праві принципи набувають значення загальних правил поведінки, які мають загальнообов'язковий, владний характер [38, с. 43]. Також, враховуючи присутні в літературі думки, можливо визначити і такі специфічні риси принципів права, як: нестабільний стан, здатність відображення об'єктивної дійсності і залежність від ідеології, що склалася в суспільстві в конкретний час [34, с. 51]. На залежність принципів права від ідеології вже вказувалося, ця риса і дає змогу розглядати принципи права з позицій керівних ідей і вимог. Узагальнюючи ці підходи, можливо констатувати, що принципи права характеризують сутність галузей права, зокрема фінансового та бюджетного права, визначають основні ідеї їх побудови, пронизують норми галузей права.

Як наслідок схожості категорій «засади», «ідеї» та «положення», у працях вчених дефініція «принципи права» надається через їх ототожнення. В Юридичній енциклопедії надається наступне визначення: принципи права – керівні засади (ідеї), які визначають зміст і спрямованість правового регулювання суспільних відносин [40, с. 128]. В юридичній літературі під принципами права розуміють закріплені в законодавстві основоположні керівні засади та ідеї, що виражають сутність норм галузі права й головні напрями державної політики у правовому регулюванні суспільних відносин [41, с. 196]. Принципи права, як їх формулює Н.В. Воротіна, – це керівні засади (ідеї), які визначають зміст і спрямованість правового регулювання суспільних відносин [34, с. 51]. Тлумачення поняття «ідея» міститься у словнику іноземних слів, де визначено, що в перекладі з грецької це початок, основа, первообраз [37]. Визначення дефініції «принципи права» через

об'єднання понять «засади» та «ідеї» вважаємо цілком природним, оскільки вони мають тотожний зміст, пов'язаний з пізнанням, думкою про явище, що досліджується.

З цих позицій поняття принципів права найкраще розкривати у двох значеннях. По-перше, як категорію науки, тобто частину наукового знання, а по-друге, як правову категорію, що конкретизується в залежності від сфери діяльності і обмежена предметом правового регулювання. Поділяємо визначення принципів права, що наведено у філософському словнику: «по-перше, категорія науки, яка виводить на щабель пізнання правових явищ, що свідчить про істинність найзагальніших уявлень, здатних стати основою теоретичної побудови, стрижневою ідеєю правової доктрини, школи, а по-друге, у законодавстві – це принцип-припис, що відображає в загальній формі об'єктивно обумовлену вимогу щодо учасників суспільних відносин, яка слугує засобом самообмеження державної влади і керівництва для досягнення цілей правового регулювання» [32, с. 281]. З цих позицій принципи права – це і керівні ідеї, що склалися в суспільстві та знайшли відображення в юридичній думці, що міститься у матеріальних носіях, це і вимоги чинного законодавства. Отже, надане визначення враховує думки більшості вчених і відображає сутність цього явища. Поділяючи ці підходи до розуміння принципів права, вважаємо важливим у визначенні принципів права окремих галузей враховувати сучасні особливості основних положень, визначальних начал (ідей), які покладаються в основу права.

Теоретики права визначають основні риси сутності принципів права як явища, до яких відносять наступні: наявність ідеї, яка отримала теоретичне обґрунтування в якості елемента правосвідомості; наявність власної структури: вимога, ідеал, знання; присутність керівної ідеї як цілі правового регулювання; здатність до правотворчості; здатність відображати важливі цінності суспільного життя [102, с. 6–7]. Враховуючи ці риси, можливо сутність правових принципів визначити через такі риси, які характеризують їх призначення в суспільстві, а саме: **правозмістовність, універсальність,**

ідеальність, вимогливість, правотворчість, регулятивність, ціннісна спрямованість, тобто принцип формує ціннісно-нормативний образ правової дійсності.

Фахівці фінансово-правової науки, поділяючи надані визначення, розкривають зміст принципів фінансового, податкового, бюджетного права також через поняття «керівні засади», «основні положення» або «ідеї» і встановлюють їх особливості у фінансових правовідносинах. Наприклад, на думку М.П. Кучерявенка, принципи податкового права охоплюють керівні положення права, вихідні направлення, основні начала, що визначають сутність усієї системи, галузі чи інституту права [33, с. 71]. У бюджетному праві І.І. Кучеров пов'язує зміст принципів бюджетної системи з керівними ідеями [35, с. 29]. Принципи фінансової діяльності держави Н.І. Хімічева розглядає через встановлення основних правил та вимог, які визначають суттєві особливості цієї діяльності, її цілеспрямованість [36, с. 49]. У підручнику «Фінансове право» надається визначення принципів фінансового права: «вихідні теоретичні положення, керівні ідеї, які визначають зміст, властивості, ознаки і спрямованість правового регулювання фінансових правовідносин та за допомогою яких здійснюється регулювання суспільних відносин, що складають предмет фінансового права» [38, с. 53]. Вважається, що в принципах права найбільш яскраво відображено як сутність права у цілому, так і сутність фінансового права зокрема [39, с. 43].

У сучасних фінансово-правових працях присутні одиничні визначення поняття «принципи бюджетного права», які надаються в межах досліджування взаємопов'язаних проблем. При аналізі правової природи принципів бюджетного права України та ЄС Ю.Ю. Пустовіт надає визначення поняття «принципи бюджетного права», а саме – це зумовлені загальноправовими та загальносоціальними умовами науково обґрунтовані основні засади, вихідні положення, які визначають особливості виникнення, розвитку та функціонування бюджетного права, є базою для розвитку інститутів бюджетного права, втілюють у собі цінності, що встановлюють

правомірність поведінки суб'єктів бюджетних відносин та є критерієм бюджетно-правових норм [76, с. 5]. У даному визначенні принципи бюджетного права розкриваються ще і через поняття «цінності, що встановлюють правомірність поведінки», яке потребує додаткових пояснень, оскільки це різні явища.

У роботі А.О. Монаєнко визначається: «принципи бюджетного права – це теоретично обґрунтовані та нормативно закріплені основи (ідеї, вимоги) сутності бюджетного права, які становлять його основний зміст і визначають загальну спрямованість правового регулювання бюджетної діяльності держави та муніципальних утворень, спрямовують бюджетну діяльність на досягнення основних цілей та завдань» [42, с. 42]. Аналогічну думку має і російський вчений Ю.А. Крохіна, яка при дослідженні принципу федералізму у бюджетному праві надає схоже визначення [67, с. 12]. У цих визначеннях принципи бюджетного права розглядаються як принципи регулювання бюджетної діяльності, що потребує уточнення змісту предмета бюджетного права.

У підручнику «Фінансове право Росії» також надається визначення вищевказаного поняття: «принципи бюджетного права являють собою основні ідеї, вихідні положення його формування, розвитку і функціонування» [43, с. 212]. У цій праці не ставиться за мету визначення сутності видів цих принципів, їх класифікації, характеристики особливостей та форм правового закріплення.

На думку І.О. Образцової, принципи бюджетного права і принципи бюджетного процесу потрібно розмежовувати і різниця полягає в тому, що принципи бюджетного права є основоположними початками (ідеями, вимогами) сутності бюджетного права, які становлять його головне призначення та визначають загальну спрямованість правового регулювання бюджетної діяльності держави та муніципальних (самоврядних) утворень, тобто вони притаманні насамперед сфері правотворчості [77, с. 91].

Розгляд вказаних дефініцій поняття «принципи бюджетного права» дозволяє стверджувати, що немає одностайних поглядів науковців на їх сутність, і це відображається у визначеннях. З одного боку, звертається увага на те, що принципи бюджетного права не тотожні принципам бюджетної діяльності, які є похідними від них, ґрунтуються на них, та розвивають [44, с. 196]. З іншого боку, іноді зазначається, що принципи бюджетної діяльності – це, по суті, принципи бюджетного права [45, с. 257]. Принципи бюджетного права тісно пов'язані з принципами бюджетної діяльності, але не тотожні їм, тому що категорія «бюджетне право» є найбільш фундаментальною, центральною категорією фінансово-правової науки і вихідною для інших пов'язаних із бюджетом категорій. Потрібно розуміти, що «бюджетне право» і «бюджетна діяльність» – це різні явища. Бюджетна діяльність у фінансово-правових дослідженнях розглядається як сфера виникнення й розвитку бюджетних відносин та вид правової діяльності, що є опосередкованим правом видом публічної діяльності, яка здійснюється за допомогою спеціальних юридичних дій, операцій та процедур, способів і засобів, спрямована на виконання державних і місцевих завдань та реалізацію функцій, а також задоволення публічних потреб і інтересів [56, с. 39]. Бюджетна діяльність належить до виду фінансової діяльності, оскільки пов'язана з процесом утворення, розподілу та використання публічних фондів коштів, до яких належать бюджетні, але не всі види фінансової діяльності, що здійснюється в державі, належать до бюджетної. Отже бюджетна діяльність має власні принципи побудови, які спрямовані на ефективний розвиток бюджетних відносин. З цих позицій вважаємо неточним визначення бюджетної діяльності України, що міститься в сучасній науковій літературі і визначає її як ґрунтовану на правових нормах та принципі самостійності діяльність, спрямовану на планомірне утворення, розподіл та використання централізованого грошового фонду, здійснювану з метою задоволення публічних фінансових інтересів держави [75, с. 51–52]. Вважаємо, що бюджетна діяльність здійснюється з метою задоволення не

тільки державних фінансових інтересів, а й фінансових інтересів органів місцевого самоврядування, що здійснюють бюджетний процес на рівні місцевих бюджетів, які складають бюджетну систему України. Оскільки бюджетна діяльність є об'єктом бюджетно-правового регулювання, вона регламентується на підставі загальноправових та спеціально-правових принципах, а не тільки принципу самостійності.

Розкриття сутності видів принципів бюджетного права потребує обґрунтованого уточнення наукового поняття «принципи бюджетного права», адже, як зазначають учені, «практика свідчить, щоб категорія працювала, потрібно надати визначення, тобто вказати на суттєві риси» [46, с. 30]. Звертаючись до метафори, К.С. Бельский пише: «визначення – це теж поняття, тільки яке «стало на ноги і почало рухатися» [46, с. 30].

Для формулювання наукового визначення принципів бюджетного права потрібно зупинитися на характеристиці бюджетного права як підгалузі фінансового права. Це твердження у більшості вчених не викликає сумнівів. Фахівці фінансово-правової науки Є.О. Алісов [47, с. 28], Л.К. Воронова [48, с. 43; 51], К.С. Бельский [49], О.П. Гетманець [50], М.П. Кучерявенко [51, с. 77], М.В. Карасева [58], О.П. Орлюк [52, с. 30], І.Х. Озеров [53], А.А. Нечай [54], Е.А. Ровінський [55], Н.І. Хімічева [36, с. 21–23] та інші мають спільну думку стосовно центрального міста та важливого значення бюджетного права у системі фінансового права. Вчена О.П. Орлюк вказує: «Провідне місце в Особливій частині фінансового права посідає бюджетне право, яке входить до неї як підгалузь і складається з двох великих інститутів – бюджетного устрою та бюджетного процесу» [52, с. 30]. Зазначимо, що у зв'язку з розвитком бюджетної системи та прийняттям Бюджетного кодексу України, інститути бюджетного права змінилися. (До визначення цих інститутів звернемося у подальшому). Переважна більшість науковців розглядали бюджетне право, його предмет, метод, суб'єктів і їх повноваження та інші правові інститути і категорії в межах дослідження

фінансово-правових категорій, розгляду методики і методології вивчення фінансового права.

Існують ґрунтовні дослідження окремих проблемних питань бюджетного права у працях А.А. Алексеєва [62], Л.К. Воронової [80], О.П. Гетманець [78], М.В. Карасевої [59], Ю.А. Крохіної [67], І.І. Кучерова [35, с. 53], А.О. Монаєнко [42, с. 6], М.І. Піскотіна [79], П. Пацурківського [82], Н.В. Сидорової [63], О.В. Солдатенко [83], Н.І. Хімічевої [71], В.Д. Чернадчука [56] та інших.

Бюджетне право має власну історію розвитку і як правовий інститут, і як наукова категорія, і як навчальна юридична дисципліна, що пов'язано з формуванням бюджетних відносин та розвитком юридичної освіти. Формування бюджетної системи та структури бюджетів, складання бюджетів, їх розгляд, затвердження, виконання, контроль і звітність завжди були важливими складовими фінансової діяльності держави, регламентувалися правовими нормами та мали особливості, що і виділяло бюджетні відносини серед інших фінансових відносин. Історія бюджетного права України та зарубіжних країн, що міститься у роботах Ю.В. Пасічника [61], А.А. Алексеєва [62], Н.І. Сидорової [63], свідчить, що кожна країна самостійно формує бюджетні відносини, зважаючи на національні особливості, історичні традиції, вплив зовнішніх та внутрішніх чинників. Зазначається, що характерним принципом виникнення та становлення бюджетних відносин був принцип демократичності. Саме представники народу відіграють основну роль у бюджетних відносинах [61, с. 47]. Проблеми бюджетного права поступово набувають у науці фінансового права першочергового значення, оскільки бюджет у діяльності кожної держави має не тільки економічне, соціальне, а й політичне значення. У минулому в Україні, що входила до складу СРСР, законом встановлювалися рівні права республік щодо складання, розгляду, затвердження та виконання бюджетів, які мали переважно декларативний характер, оскільки принцип партійності був домінуючим. Державний бюджет СРСР визначався як

основний фінансовий план формування та використання загальнодержавного фонду грошових коштів [64, с. 601]. Із проголошенням незалежності Конституція України утверджує, що виключно законами встановлюються Державний бюджет України та бюджетна система України (ст. 92) [65].

Аналіз системи фінансового права, як галузі права, як науки і навчальної дисципліни, що міститься у працях Л.К. Воронової [2, с. 41–48], К.С. Бельського [46, с. 28–30], О.М. Горбунової і О.Ю. Грачевої [57], М.В. Карасьової [58; 59], Р.О. Халфіної [60] та інших, дозволяє визначити систему фінансового права та її складові елементи, зокрема місце бюджетного права в Особливій частині фінансового права.

З приводу елементів системи фінансового права тривалий час точиться дискусія. Пропонується переглянути склад елементів системи фінансового права, проте не визиває сумніву наявність бюджетного права [81, с. 42–43]. Вивчення системи фінансового права дозволяє деяким вченим розглядати бюджетне право в якості «частини» або «розділу» Особливої частини фінансового права [54, с. 15; 55, с. 77], іншим – як підгалузь [51, с. 77; 67, с. 11] чи інститут фінансового права [68]. Існує і зовсім альтернативна думка щодо бюджетного і фінансового права як частини в системі адміністративного права [69; 70, с. 375; 73, с. 60]. Критерій визначеності місця бюджетного права у системі фінансового права, на нашу думку, залежить від погляду на поняття «система права», зокрема фінансового, та на структурні елементи, що утворюють цю систему.

Теоретики права вказують, що «система права – це об'єктивно зумовлений системою суспільних відносин комплекс взаємопов'язаних і взаємодіючих чинних правових норм певної держави, логічно розподілених на відносно самостійні частини (галузі, підгалузі, інститут права), що характеризуються єдністю та узгодженістю» [10, с. 300].

Дослідження системи фінансового права, як відмічається в сучасних наукових розробках, спирається на певні зроблені висновки стосовно системи права і обумовлює логіку, послідовність розміщення підгалузей та інститутів,

які б своїми предметами охопили весь комплекс однорідних публічних фінансових відносин. Система фінансового права на сучасному етапі, на думку вчених, включає: простий фінансовий інститут, тобто елементарне угруповання фінансово-правових норм (наприклад, окрема стадія бюджетного процесу); складний фінансово-правовий інститут, що формується шляхом об'єднання декількох простих фінансово-правових інститутів (наприклад, інститут бюджетного процесу); комплексний фінансово-правовий інститут охоплює сукупність однорідних фінансово-правових норм, які входять до різних інститутів або підгалузей фінансового права (наприклад, інститут виконання державного бюджету за доходами); підгалузь фінансового права як специфічне відокремлене угруповання фінансово-правових норм та інститутів [85, с. 459].

Позиція науковців стосовно бюджетного права як частини фінансового права має певні історичні корні, які пов'язані з розглядом предмета бюджетного права як особливого виду фінансових правовідносин. Фахівці фінансового права Е.А. Ровінський, М.І. Піскотін, Н.І. Хімічева, Л.К.Воронова, С.Д. Ципкін мають спільну думку стосовно предмета бюджетного права і його місця в системі фінансового права. Так, М.І. Піскотін надав визначення: «радянське бюджетне право – це частина фінансового права, що регулює суспільні відносини, які виникають у процесі розподілу доходів і видатків між різними бюджетами, складання, розгляду, затвердження та виконання бюджетів, а також складання і затвердження звітів про виконання бюджетів» [79, с. 15]. Дискусія з приводу визначення бюджетного права «розділом», чи «підгалуззю», чи «інститутом» велася ще в 70-80-ті роки 20-го сторіччя в радянській фінансово-правовій науці, і більшість вчених одностайно вирішили, що термін «інститут» не вдало застосовувати у даному випадку, а краще використовувати термін «розділ» [71, с. 22]. Оскільки з тих часів і по сей час в наукових працях, як вказувалося вище, виникає це питання, звернемося до думки корифея фінансової науки, академіка Л.К. Воронової. Розглядаючи систему побудови фінансового права в сучасний період розвитку України, вчений пропонувала відрізнити фінансове право як галузь права від фінансового права як навчальної

дисципліни. Так, Л.К. Воронова зазначає: «бюджетне право як підгалузь фінансового права – це сукупність правових норм, які регулюють бюджетний устрій, структуру та порядок розподілу доходів та видатків між ланками бюджетної системи, повноваження держави і органів місцевого самоврядування в галузі бюджетів і бюджетний процес» [1, с. 114]. Щодо фінансового права як навчальної дисципліни, то вона складається з навчального матеріалу, який поділяється на розділи, частини, підрозділи, параграфи, модулі та ін., що, на думку авторів підручників, посібників та інших методичних матеріалів, визначається найбільш зручним для його вивчення, безумовно відображаючи предмет фінансового права. Отже, поділ галузі права на норми, інститути, підгалузі, що утворюють її системність, притаманний сучасній юридичній науці і закладається в основу її вивчення.

Слід зазначити, що існують і інші точки зору на систему фінансового права як галузі права, під якою розуміють сукупність наступних структурних елементів: фінансово-правові норми, субінститути фінансового права, фінансово-правові інститути, розділи фінансового права, Загальна, Особлива та Спеціальна (процесуальна) частини фінансового права, принципи фінансового права та фінансово-правова доктрина [72, с. 4]. Зазначимо, що ця позиція науковця є спірною, оскільки об'єднує традиційні підходи до визначення галузі права (норма права, інститут, підгалузь) та елементів методики вивчення фінансового права (частини, принципи), а також і до методології пізнання науки фінансового права (принципи, доктрина). Отже, вважаємо, що система фінансового права і система науки фінансового права, як і система навчальної дисципліни «фінансове право», – це різні системи, і тому складові елементи цих систем також визначаються по-різному. Цілком поділяємо висновок професора Р.С. Мельника стосовно системи адміністративного права, а саме про те, що на відміну від системи права, яка «розкладає» право на складові елементи, система науки та дисципліни «розкладає» на складові елементи знання (теорію) про право, що робить їх, у свою чергу, певним чином пов'язаними [70, с. 72].

Основними структурними елементами системи права є норма права, інститути права і галузі права. Головними критеріями поділу системи права за галузями є предмет правового регулювання та метод правового регулювання [40, с. 488–489]. З цих позицій бюджетне право можливо виділити в системі фінансового права як підгалузь, оскільки за обсягом, тенденцією до відособлення і структуризації відносин, що є предметом бюджетного права, вони мають значно ширше правове значення, ніж «інститут». Науковці відмічали, що формування бюджетного права як підгалузі фінансового права постало можливим завдяки наступним обставинам: бюджетне право регулює доволі широке коло суспільних відносин; активізувалось бюджетне нормотворення; визначено нову, адекватну ринковим відносинам бюджетну систему; відбулась кодифікація бюджетного законодавства [74, с. 76–77]. Підтримуючи ці фактори впливу на вказаний процес, можливо додати ще й такі, як бурхливий розвиток міжбюджетних відносин в Україні наприкінці 20-го сторіччя та їх нормативне регулювання, децентралізація повноважень органів місцевого самоврядування як учасників бюджетного процесу, удосконалення методів і форм бюджетного контролю, правове регулювання відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Таким чином, визначення бюджетного права як підгалузі фінансового права є своєчасним і підкреслює важливість правового регулювання бюджетних відносин. Бюджетне право, будучи елементом системи фінансового права в якості підгалузі, містить кілька правових інститутів.

З іншою наведеною думкою про бюджетне право як частину адміністративного права важко погодитися з деяких причин. Як аргументи визначаються зовнішні і внутрішні системоутворюючі чинники, що впливають на побудову системи адміністративного права і утворюють елементи системи Особливого адміністративного права, яка зорієнтована на сферу діяльності публічної адміністрації, і зокрема у фінансовій сфері. Адміністративне право має власний предмет правового регулювання, на відміну від фінансового права

регулює відносини у сфері організації та діяльності органів виконавчої влади у процесі здійснення державного управління, встановлення і забезпечення громадського порядку, побудови організаційної структури цих органів та їх повноважень і, як наслідок, має власну систему.

При розгляді доктринальних проблем розвитку фінансового права, як результат вказаної вище дискусії зазначається, що система фінансового права як галузь права – це об'єктивно обумовлена фінансовою системою внутрішня його будова, об'єднання та розташування фінансово-правових норм у певній послідовності [85, с. 446]. У межах ланок фінансової системи і створюються підгалузі фінансового права, які розділені на фінансово-правові інститути. Доктринальний підхід до системи фінансового права визначає дві частини: Загальну та Особливу, до останньої і належить підгалузь «бюджетне право».

Бюджетне право, як підгалузь фінансового права, має свій предмет правового регулювання – бюджетні відносини, тобто фінансові відносини, які виникають з приводу побудови бюджетної системи, структури бюджетів, розподілу бюджетних повноважень і у процесі складання, розгляду, затвердження, використання та контролю бюджетних коштів держави і органів місцевого самоврядування. Бюджетні правовідносини відрізняються від фінансових правовідносин змістом і засобами регулювання, суб'єктивним складом, юридичними фактами виникнення і функціонування, особливостями контролю. Ці відносини можливо систематизувати за певними напрямками, що відображають окремі види бюджетної діяльності.

Цілком поділяємо позицію вчених, які визначають бюджетне право як підгалузь, а також розглядають бюджетне право як науку і навчальну дисципліну [42, с. 7–10]. Бюджетне право як підгалузь у системі фінансового права – це регулятор бюджетних відносин, що складаються у сфері формування та обігу бюджетних фондів з метою задоволення фінансових інтересів держави і органів місцевого самоврядування. З цих позицій поділяємо думку вчених, що бюджетне право як підгалузь фінансового права – це сукупність бюджетно-правових норм, які регулюють бюджетні

правовідносини, засади бюджетного устрою, структуру та порядок розподілу доходів і видатків бюджетної системи, повноваження держави та органів місцевого самоврядування щодо бюджетів різних рівнів, а також бюджетний процес [83, с. 58].

Бюджетне право як наука – це сфера виявлення, систематизації, обробки, прогнозування розвитку теорії бюджетного права. Яскраво характеризував роль фінансової науки у суспільстві відомий основоположник фінансового права І.Х. Озеров, який писав: «...оскільки наука віднайде емпіричні закони, що керують зміною фінансового господарства, вона разом з тим і надасть нам матеріал для обговорення наших ідеалів в області фінансової політики...» [84, с. 110]. Наука бюджетного права – це побудована в певну систему інформаційна база знань про правове регулювання фінансової діяльності, які висловлюються і матеріалізуються у наукових статтях, монографіях, довідкових та енциклопедичних виданнях, навчальних посібниках і підручниках з фінансового права [42, с. 7–8]. Завданням науки бюджетного права є формування наукових категорій, понять, які використовуються у практиці бюджетної діяльності і в бюджетному законодавстві.

Навчальна дисципліна «Бюджетне право» викладається за напрямом підготовки фахівців за спеціальністю «правознавство» у курсі «Фінансове право» або як спецкурс, там, де це визначено навчальним планом. Бюджетне право, як навчальна дисципліна, залежить від навчального часу, відведеного на її викладання, і від цього визначається перелік розділів за тематикою.

Взаємозалежність та багатогранність підходів до розгляду бюджетного права потребує уточнення принципів їх побудови.

Принципи бюджетного права доцільно розглянути як принципи побудови бюджетного права саме як підгалузі фінансового права, тому що саме ці принципи є засобами побудови правового режиму регулювання суспільних відносин у сфері функціонування бюджетної системи України, бюджетного процесу, міжбюджетних відносин і відповідальності за

порушення бюджетного законодавства. Разом з предметом і методами правового регулювання принципи бюджетного права складають підґрунтя для вивчення бюджетного права, аналізу, систематизації та обробки інформації щодо бюджетних відносин, тобто розвитку бюджетних знань.

Принципи бюджетного права – це визначальні ідеї (засади, вимоги), правила, які покладені в основу норм бюджетного права, що визначають правові засади функціонування бюджетних відносин.

Принципи бюджетного права властиві всім напрямам бюджетної діяльності – як бюджетно-матеріальної, так і бюджетно-процесуальної, бюджетному контролю, міжбюджетним відносинам, відповідальності за порушення бюджетного законодавства та іншим правовим інститутам і нормам, що складають бюджетне право як підгалузь. Враховуючи аналіз принципів права і ті фактори впливу на їх формування, які вказані вище, можливо характеризувати принципи бюджетного права як обов'язкові, універсальні, взаємоузгоджені, системні утворення, які знаходяться під впливом ідеології і правового режиму держави, що склалися на даний час, та фінансово-правової системи, і в свою чергу є регуляторами бюджетних відносин.

По суті, принципи бюджетного права – це визначальні нормативні вимоги, які складають засади існування бюджетного права і визначають механізм регулювання бюджетної діяльності. Вони виявляються у правотворчих і правозастосовних документах та нормативних актах, що складають бюджетне законодавство як результат практики бюджетної діяльності та її мети, реалізуються у правосвідомості учасників бюджетного процесу тощо. Проте принципи бюджетного права і принципи бюджетного законодавства не тотожні.

Галузь права завжди пов'язана з галуззю законодавства, проте фінансове право є виключенням із цього правила, оскільки на цей час питання про створення Фінансового кодексу або використання інших засобів систематизації фінансового законодавства виглядає проблематичним. Цілком

поділяємо думку науковців стосовно фінансового законодавства як дуже складної, певним чином узгодженої системи, в якій абсолютний збіг предмета регулювання відбувається на рівні деяких складових частин системи фінансового права. Так, фактично збігається предмет регулювання бюджетного права та бюджетного законодавства в системі бюджетного права як підгалузі фінансово-правового утворення [85, с. 449] Проте, безумовно, в теорії фінансового права потрібно розмежовувати поняття «система бюджетного права» і «система бюджетного законодавства», оскільки бюджетне законодавство є зовнішньою формою бюджетного права.

Юридичній науці притаманні саме такі погляди на ці поняття. Вчені фінансово-правової науки підкреслюють, що система фінансово-правових норм є концептуальною основою, яка має відповідну форму вираження – систему фінансового законодавства, проте дуже тісний їх зв'язок не виключає і певних відмінностей, до яких відносять наступні: а) вихідний елемент для системи фінансового права – норма, а для фінансового законодавства первинний елемент – це нормативний акт; б) обсяги (законодавство, окрім нормативних складових, включає ще й технічні, кількісні тощо; в) співвідношення (система фінансового права має об'єктивний зміст, а система фінансового законодавства – це форма) [85, с. 458].

Використовуючи філософські категорії «зміст» і «форма» для розмежування понять «бюджетне право» і «бюджетне законодавство», які співвідносяться, О.В. Чернадчук надає наступне визначення бюджетного законодавства: «це – сукупність законів, предметом правового регулювання яких є відносини формування, розподілу та використання коштів державного та місцевих бюджетів, контролю за їх виконанням та відповідальності за порушення бюджетного законодавства» [86, с. 50].

Безумовно, можливо погодитися з тим, що існує тісний зв'язок між бюджетним правом і бюджетним законодавством, який обумовлює їх взаємний вплив, а також з тим, що бюджетне право – це явище об'єктивного характеру на відміну від бюджетного законодавства, проте неможливо

погодитися з вузьким розумінням поняття «бюджетне законодавство». Виходячи з обсягу нормативно-правового матеріалу, яким регламентуються бюджетні відносини і який будується на підставі Конституції України та Бюджетного кодексу України (далі – БК України), враховуючи склад бюджетного законодавства, що встановлює ст. 4 БК України, під законодавством у формальному значенні потрібно розуміти закони та інші нормативно-правові акти і рішення, що приймаються на їх підставі, які регулюють бюджетні відносини. Прихильників широкого трактування поняття «законодавства» багато. Так, у підручнику з фінансового права вказується, що «від системи фінансового права як галузі права і навчальної дисципліни потрібно відрізнити систему фінансового законодавства, тобто систему усіх упорядкованих відповідним чином нормативно-правових актів, що регулюють фінансові відносини в державі» [74, с. 22].

Цей висновок надає право стверджувати, що принципи бюджетного права і принципи бюджетного законодавства не є тотожними. Поділяємо судження С.О. Ніщимої, що складний багатоманітний зміст права, який не може бути ототожнений із законодавством, вимагає комплексного підходу до вивчення його принципів. Такий підхід передбачає їх аналіз у декількох аспектах: об'єктивної зумовленості правових принципів, їх ідеологічної основи, нормативного закріплення та практичної значимості [93, с. 555].

Оскільки «бюджетне право» та «бюджетне законодавство» – це різні категорії, які пов'язані за змістом і взаємозалежні у правовій дійсності, системи елементів, що їх утворюють, та принципи, що знаходяться у складі їх формування, не тотожні. Бюджетне право існує як об'єктивне явище і складається із власних елементів системи – правових норм, які є підставою для побудови бюджетного законодавства, суб'єктивного формального утворення. Під системою бюджетного законодавства потрібно розуміти сукупність нормативно-правових актів, законів та підзаконних актів, які мають ієрархічні зв'язки і спрямовані на регулювання бюджетних відносин. З

цих позицій потрібно розрізняти принципи бюджетного права і принципи бюджетного законодавства.

Система бюджетного права, на відміну від системи бюджетного законодавства, має більш складну побудову, що потребує деталізації елементів цієї системи. З приводу побудови системи бюджетного права як складного структурного утворення існують різні думки науковців. Це пов'язано з дискусією про місце бюджетного права в системі фінансового, висновки з якої вже наводилися в цьому дослідженні, а також з визначенням елементів системи бюджетного права як підгалузі фінансового права. Висновок стосовно бюджетного права як підгалузі фінансового права у нас не викликає сумніву, проте для встановлення видів принципів бюджетного права потребують з'ясування структурні елементи цієї підгалузі.

У праці О.І. Худякова обґрунтовувалося, що бюджетне право як сукупність правових інститутів, тобто підгалузь, має власну систему побудови, що складається на підставі економічних відносин, які об'єктивно існують у межах бюджету як інституту фінансової системи і складають основу угруповання інститутів бюджетного права [87, с. 82].

На думку М.І. Пискотіна, бюджетне право поділяється на дві крупні частини угруповання норм – матеріальні і процесуальні [79, с. 57]. Цю думку поділяла Н.І. Хімічева, яка запропонувала виділити у бюджетному праві загальну частину, що поєднує матеріальні бюджетно-правові норми [71, с. 36].

Власну думку стосовно елементів побудови системи бюджетного права має М.В. Карасева, яка виключає з інститутів бюджетного права інститут державного і муніципального кредиту та інститут державних позабюджетних фондів [89, с. 52–53], а також виділяє комплексний правовий інститут – бюджетну власність [90, с. 62].

У наукових працях доводиться, що стрімкий розвиток фінансового права обумовлює і інституційний розвиток з відповідним традиційним

структуруванням на загальну та особливу частини підгалузей та інститутів [85, с. 475].

У роботі Н.Я. Якімчук обґрунтовується вплив двох факторів на побудову структури бюджетного права як підгалузі фінансового. По-перше, це величезний масив норм, що регулюють бюджетні відносини, а по-друге, це те, що бюджетне право «володіє окремою системою принципів, що є спеціальними, додатковими щодо принципів фінансового права та обов'язковими для всіх інститутів бюджетного права» [91, с. 60]. З цих позицій до структури системи бюджетного права вчений відносить інститути, які, в свою чергу, містять групування норм нижчого порядку (субінститути), а саме інститути: бюджетного устрою; бюджетних прав; структури і порядку розмежування доходів та видатків бюджетів; бюджетного процесу; казначейського виконання бюджетів; бюджетного контролю; бюджетної відповідальності за порушення бюджетного законодавства [91, с. 61].

Схожу думку мають і сучасні російські вчені. Ними відмічається, що система бюджетного права як підгалузі складається із загальної та особливої частин, в свою чергу бюджетні норми, які регулюють однорідну групу бюджетних відносин, можуть об'єднатися в інститути бюджетного права, в рамках яких формуються субінститути [92, с. 59]. Визначається, що бюджетне право є системою послідовно розташованих і взаємоузгоджених правових норм, що об'єднані внутрішньою єдністю цілей, завдань, предмета регулювання, принципів і методів такого регулювання [94, с. 4]. Ці погляди є наслідком свідомого віднесення бюджетного права до підгалузі фінансового права і філософського розуміння системи як єдиного та чітко розчленованого цілого, елементи якого по відношенню до цілого та інших елементів займають відповідне їм місце [95, с. 415].

Отже, питання про складові елементи системи бюджетного права залишається до кінця не вирішеним. Розгляд вказаних думок свідчить про те, що система бюджетного права формується на підставі угруповання норм бюджетного права, які поєднуються в бюджетно-правові інститути і

складають у сукупності, узгодженості, об'єктивній дійсності і єдності бюджетне право як підгалузь.

У науковій літературі зазначається, що в сучасних теоріях права чітких критеріїв для відокремлення у структурі галузі підгалузі не визначено [88, с. 62–63]. Існують визначення галузі права в окремих роботах. Так, підгалузь права – це поєднання декількох інститутів в одній галузі права [4, с. 211]. Цікавим є також визначення підгалузі права як укрупненого підрозділу, який включає групу правових інститутів, що регулюють у межах галузі права однорідну групу суспільних відносин і які мають видові особливості в межах, що регулюються галуззю права суспільних відносин. З цих позицій система бюджетного права складається з однорідних, типових, стійких взаємопов'язаних бюджетно-правових інститутів. Отже, інститут є однорідним стійким угрупованням правових норм у типовій сфері суспільних відносин. Учений С. Ципкін стверджував, що фінансово-правовий інститут відрізняється від усієї галузі фінансового права в основному обсягом предмета правового регулювання [83, с. 58].

Вважаємо, що «інститут» як правова категорія є важливим, об'єктивно утворюючим структурним елементом бюджетного права, що формує його систему. Цікаве визначення поняття «правовий інститут» та його значення для формування правовідносин міститься у праці І.Х. Озерова: «Інститут фінансового права – продукт колективної роботи людини: людина – творець права, вона тче право, але хто керує її працею на цьому станку?» [84, с. 110]. Вчений надає відповідь – фінансовий інтерес. Філософи визначають, що природа права є конвенціональною, вона покликана погоджувати суперечливі інтереси соціальних суб'єктів, перешкоджати переростанню виникаючих протиріч у руйнівні антагонізми, примушувати сторони до пошуку компромісів, домовленостей та інших цивілізованих форм вирішення конфліктів [32, с. 260].

З цих позицій у бюджетному праві як підгалузі фінансового права наявний фінансовий інтерес держави, органів місцевого самоврядування та

інших споживачів в отриманні та використанні бюджетних коштів, що поєднує однорідні, стійкі, пов'язані бюджетні відносини в декілька бюджетно-правових інститутів, призначенням яких є задовольнити ці інтереси. Вказані інститути є наслідком відносин, що сформувалися на підставі економічного, соціального розвитку країни і систематичного бюджетно-правового регулювання відповідних фінансових відносин. Структура цих однорідних відносин забезпечує їх цілісність.

Враховуючи філософське визначення поняття «система», підходи до формулювання елементів системи бюджетного права, що склалися у сучасних наукових дослідженнях, доцільно елементи системи бюджетного права – бюджетно-правові інститути визначити, спираючись на фінансові інтереси суб'єктів бюджетних відносин, що лежать в їх основі.

Таким чином, система бюджетного права – це поєднання різних бюджетно-правових інститутів у цілісність, що характеризується єдністю, типовістю пов'язаних відносин, які розвиваються у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства і питання відповідальності за його порушення. До системи бюджетного права доцільно віднести наступні бюджетно-правові інститути: матеріальний бюджетно-правовий (бюджетної системи), бюджетного процесу, міжбюджетних відносин та інститут відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Оскільки бюджетне право пов'язане з фінансовим, принципи бюджетного права відображають загальноправові принципи, загальні принципи фінансового права і конкретизуються у власних принципах, що характеризують особливості побудови бюджетних відносин. Враховуючи систему бюджетного права, разом з принципами бюджетного права діють принципи побудови його інститутів, відображаючи особливості їх структури. Таким чином, враховуючи наведені аргументи про місце і склад системи бюджетного права, принципи бюджетного права як підгалузі фінансового

права мають такі ж самі риси, які притаманні принципам права і принципам фінансового права, характеризують сучасний стан бюджетної діяльності та особливості функціонування бюджетних відносин в Україні. Спеціальні принципи бюджетного права визначають правові засади реалізації бюджетно-правових інститутів, які відповідають формуванню, розвитку, функціонуванню бюджетних відносин, що регулюються бюджетно-правовими нормами і мають правотворчий, правозастосовний та правоохоронний зміст, що потребує подальшого уточнення їх видів та змістовного призначення.

1.2 Загальноправові та загальні фінансово-правові принципи бюджетного права

Принципи права як вихідні положення створюють правове середовище, в якому розвиваються різні галузі права, зокрема фінансове та його підгалузь – бюджетне право. Потребують уточнення зміст та значення загальноправових принципів як «цеглин» побудови фінансового і бюджетного права.

На думку теоретиків права, як вже відмічалось, всі принципи права поділяються на загальносоціальні і спеціально-соціальні (юридичні), останні, у свою чергу, поділяються на загальні (загальноправові, або типологічні [40, с. 128]), галузеві, міжгалузеві. До загальносоціальних принципів відносяться такі ідеї, які фіксують начала права і є похідними від економічних, політичних, ідеологічних та інших факторів життя суспільства [102, с. 8]. Вплив загальносоціальних принципів на загальноправові має важливе значення, оскільки всі принципи складаються і діють в єдиному суспільному просторі.

У сучасній фінансово-правовій літературі існує майже одностайна думка щодо принципів бюджетного права, які спираються на загальноправові принципи, що можуть відображатися в Конституції України або впливати з її змісту і мають три рівні угруповання [45, с. 151; 97, с. 50–51; 98, с. 163]. Так, І. Заверуха визначає, що у сфері фінансово-правового регулювання можливо умовно виділити три групи принципів, а саме: загальні правові принципи, що можуть відображатися в Конституції або впливати з її змісту, галузеві фінансово-правові принципи і останні – інституційні [98, с. 163].

Н.В. Шеремет вважає, що принципи бюджетного права становлять єдину систему, яка має ієрархічну будову: перший рівень становлять принципи, що впливають з норм Конституції України, другий рівень – принципи фінансового права як галузі, основним інститутом якої є бюджетне право, третій рівень становлять принципи бюджетного права [99, с. 404]. Подібна думка стосовно принципів фінансової діяльності держави міститься в роботі Є.Д. Соколової, яка вважає, що важливими загальноправовими принципами в науці фінансового права є *законність, гласність, плановість, федералізм (тут і далі фінансово-правові принципи виділено курсивом - Д.К.)* [100, с. 97].

Розглядаючи принципи фінансової системи України в ринкових умовах господарювання, А. Нестеренко надає власну систему згрупування принципів, перший рівень яких складають принципи «системи» у загальному сенсі, до яких автор (посилаючись на працю А.Т. Ковальчука) відносить принцип об'єктивності, принцип свободи, принцип доступності та достовірності економічної інформації, принцип адресності, принцип адекватності фінансово-економічних умов, принцип балансу противаг, принцип неухильної відповідальності за правове порушення (покарання проступку) чи злочин, принцип рівності у правах (усіх без виключення перед законом), тобто принцип справедливості та ін. [101, с. 42–45].

Досліджуючи принципи фінансового права, С.О. Ніщिमна визначає наступні групи принципів: загальноправові принципи (з урахуванням

галузевої специфіки), загальні фінансово-правові принципи, а також принципи підгалузей та інститутів фінансового права [45, с. 151]. До загальноправових принципів С.О. Ніщимна відносить наступні: принцип законності і соціальної справедливості як складової законності; принцип соціальної свободи; принцип верховенства права; принцип демократизму, принцип рівноправ'я або рівності усіх перед законом; принцип, який полягає в тому, що не знання закону не звільняє від відповідальності [45, с. 152–153].

При розгляді адміністративно-правового впливу на децентралізацію владних відносин І.М. Дмитрук вказує на недостатньо використаний творчій політико-правовий потенціал Конституції України, яка містить такі принципи, як верховенство права, законність, рівність усіх перед законом, пріоритет закону у правовому регулюванні діяльності органів виконавчої влади, їх посадових осіб [104, с. 186]. Безумовно, ці принципи розповсюджуються на діяльність органів виконавчої влади і органів місцевого самоврядування у фінансовій і бюджетній сферах.

Отже, принципи бюджетного права є залежними від загальноправових принципів, тобто тих, які поширюються на усі без винятку галузі права, що пов'язано з тим, що бюджетне право України і його принципи є доволі молодими правовими утвореннями, які виникли в їх сьогоденному стані лише нещодавно. Під час їх формування необхідно орієнтуватися на категорії більш високого порядку. З огляду на викладене, можна погодитися з думкою тих авторів, які вважають, що категорія «принципи бюджетного права» – це системне явище, а також, що, виходячи з місця бюджетного права в системі права та системі бюджетного права, загальноправові принципи з урахуванням галузевої специфіки, як і принципи фінансового права, складають основу цієї системи. Проте потрібно сформулювати види цих принципів, оскільки одностайної думки з цього питання вчені не мають.

Найбільш принципове значення для галузей правової сфери мають загальноправові принципи, до яких теоретики права відносять: законність, рівність усіх перед законом, єдність (пов'язаність) прав і обов'язків,

відповідальність за провину, свободу, справедливість, гуманізм, демократизм [103, с. 69], або замість останніх загальносоціальних принципів (свободи, справедливості, гуманізму, демократизму) зазначають принцип поєднання переконання та примусу [102, с. 10].

При дослідженні загальних принципів права як джерел права Європейського союзу визначаються наступні принципи: рівності, правової визначеності, законних очікувань, пропорційності і субсидіарності, захисту прав людини. Отже, ці принципи є концентрованим виразом найсуттєвіших рис і цінностей, що притаманне правовій системі ЄС [20, с. 267–268]. До загальноправових принципів, які діють у сфері бюджетних відносин, І. Заверуха відносить наступні: законності, справедливості, верховенства права, рівності усіх перед законом і судом та ін. [98, с. 163].

Оскільки мова йде про основні правові вимоги, ідеали суспільного життя, потрібно звернутися до принципів, які знаходять закріплення на нормативному рівні, що встановлює правові засади діяльності в державі передусім у Конституції України. Розгляд положень Основного Закону свідчить, що у його нормах нині закріплено принцип верховенства права, принцип законності, принцип пріоритету прав і свобод людини і громадянина, принцип відповідальності держави перед людиною, принцип рівності громадян перед законом тощо. Слушною видається думка тих науковців, які вважають, що принципи права можуть мати джерело походження не лише в нормативних актах, але також їх можна почерпнути з більш глибоких джерел політичної моралі, під якою необхідно розуміти вихідні положення, на яких базуються сучасні ліберальні, демократичні суспільства. Так, висновок про те, що кожна людина заслуговує на повагу, є центральним у ліберальній демократії і становить основу, з якої законодавці, адміністратори та суди можуть отримувати більш конкретні правила та принципи поведіння з людьми у процесі адміністративних дій [105, с. 168]. Проте вияв і закріплення принципів бюджетного права повинні бути в

нормативних актах, хоч складатися на підставі доктринальних теорій, наукових шкіл і судової практики.

Погодимося з висновком, що принципи бюджетного права можуть, з одного боку, базуватися на загальноправових принципах, а з іншого – не суперечити останнім [43, с. 50]. Так, принципи верховенства права, законності, пріоритету прав і свобод людини, відповідальності тощо належать до істотних принципів регулювання бюджетних відносин, проте не обмежуються ними і містять особливі правові положення, що охоплюють бюджетні правовідносини. Вважаємо, що вказані загальноправові принципи притаманні всім галузям права, підгалузям та інститутам і виконують власну соціальну функцію. Завдяки орієнтації принципів бюджетного права на власні правовідносини забезпечується його спрямованість на задоволення публічних фінансових інтересів і потреб. Лише за такого підходу до формування принципів бюджетного права можливо реформувати бюджетні відносини, подолати стереотипі превалювання державних інтересів над регіональними, задовольнити потреби бюджетних споживачів.

У сучасному розвитку правовідносин в Україні спостерігається, що основні типологічні принципи поступово наповнюються загальнолюдськими правовими засадами, дедалі більше наближаються («піднімаються») до рівня останніх [40, с. 128]. З цих позицій такі загальносоціальні принципи, як справедливість, гуманізм, демократизм та інші, охоплюються загальноправовими принципами. Наприклад, Конституція України визначає основні положення побудови бюджетної системи України: справедливий та неупереджений розподіл суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами; виключно законодавче та цільове регулювання видатків держави на загальносуспільні потреби; збалансованість бюджету; звітність та прозорість бюджету (ст. 95) та інші [107]. Подібна думка щодо тісного зв'язку загальносоціальних та загальноправових принципів міститься у підручнику з теорії права [103]. Отже, загальносоціальні принципи охоплюють бюджетні правовідносини (справедливий та неупереджений

розподіл суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами) та впроваджують принцип законності в цих відносинах (виключно законодавче та цільове регулювання видатків держави на загальносуспільні потреби). Щодо цих принципів, а також збалансованості, звітності та прозорості бюджетів, то ці принципи майже дослівно повторюються у нормах Бюджетного кодексу України (п. 2, п. 6, п. 8 - п. 10 ст. 7).

Загальноправові принципи, що встановлюються Конституцією України, є фундаментом, на якому будуються бюджетні правовідносини, і які потребують більш детального розгляду. Враховуючи вказані думки з приводу видів цих принципів, розглянемо їх вплив на бюджетні відносини.

Законність, як загальноправовий принцип, обґрунтовується як заснована на правовій ідеї вимога суворого та неупередженого дотримання і виконання або застосування норм права [108, с. 4].

У бюджетному праві принцип законності встановлюється Конституцією України і нормами бюджетного законодавства України та визначає вимоги щодо якості і підпорядкованості нормативно-правовим актам, що регулюють бюджетні відносини. Склад бюджетного законодавства і підпорядкованість нормативно-правових актів, що його складають, встановлюється ст. 4 БКУ. Відповідно до п. 1 ст. 4 БКУ, структура бюджетного законодавства будується таким чином, що рішення про місцевий бюджет приймаються на підставі Конституції України, Бюджетного кодексу України, Закону України про Державний бюджет України, інших законів, що регулюють бюджетні відносини, нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України (далі – КМУ) та органів виконавчої влади.

Принцип законності у бюджетних відносинах виражається також у вимогах щодо суворого додержання та виконання норм бюджетного права усіма суб'єктами бюджетних правовідносин, недопустимості зловживання своїми правами або їх не виконання та в юридичній відповідальності за бюджетні порушення і злочини. Так, норма, що міститься у п. 2 ст. 4 БК

України, яка гласить, що виключно Законом про Державний бюджет України визначаються надходження та витрати Державного бюджету України, має вкрай важливе значення для встановлення правових засад формування бюджетних фондів і їх витрачання на законом визначені потреби. Глава 18 БКУ «Відповідальність та заходи впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства» забезпечує дотримання законності шляхом впровадження правових приписів, які визначають правові основи бюджетного контролю та юридичної відповідальності.

Для реалізації принципу «законність» у бюджетному праві важливого значення набуває якісне формулювання правових вимог, що містяться у нормах нормативно-правових актів, але не завжди правові норми мають чіткий і зрозумілий правовий зміст. Наприклад, згідно з п. 2 ст. 4 БКУ, «бюджетна система України та Державний бюджет України встановлюються виключно БКУ та законом про Державний бюджет України» [106]. Проте бюджетна система України – це сукупність бюджетів, яка складається з державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного та адміністративно-територіального устрою країни, як це визначено БКУ, і як правовий інститут має постійний зміст, тобто ніяк не може визначатися щорічним законом про Державний бюджет України. Ця неточність у формулюванні статті кодексу може спричинити порушення законності у бюджетному процесі при реалізації прав органів місцевого самоврядування. Отже, законність розкривається в системі принципів бюджетного права, оскільки повинна забезпечувати правомірний характер бюджетних відносин, специфіку правових вимог бюджетної діяльності, забезпечувати роботу всього правового механізму регулювання бюджетних відносин.

Цілком слушним є висновок, що право без законності є мертвим і не здатне забезпечити ефективний результат у правозастосовних процесах [102, с. 9]. Про правильність цього висновку свідчать численні порушення законності у бюджетному процесі. Так, прокуратурою Харківської області

протягом 2014 року було проведено 358 перевірок у порядку нагляду за додержанням і застосуванням бюджетного законодавства, за результатами яких розпочато 48 кримінальних проваджень, за внесеними 268 поданнями до дисциплінарної відповідальності притягнуто 192 посадові особи органів державної влади та місцевого самоврядування, у тому числі органів державного фінансового контролю – 32 особи, до бюджету відшкодовано понад 2 млн грн. [110]. Дотримання законності у бюджетних правовідносинах повинно спиратися на правозастосовні та правоохоронні спеціальні принципи бюджетного права, які разом із принципом законності, що має правотворчий зміст, складають правовий режим забезпечення правомірності бюджетної діяльності.

Наступний загальноправовий принци – **верховенства права**. Конституція України встановлює, що в Україні визнається і діє принцип верховенства права, відповідно до якого закони та інші нормативно-правові акти приймаються на підставі Конституції України і повинні відповідати їй, а також гарантується право звернення до суду для захисту прав і свобод людини і громадянина (ст. 8). Цей принцип у бюджетному праві визначає, що бюджетна діяльність захищена законом і регламентується правовими нормами, які встановлюють права та обов'язки суб'єктів бюджетних правовідносин. По суті, цей принцип обумовлює права всіх учасників бюджетних правовідносин на власні фінансові ресурси і висуває вимоги, щоб встановлені у нормах законодавства державні фінансові інтереси відповідали потребам та інтересам усіх бюджетних споживачів. Про складність реалізації принципу верховенства права у фінансово-бюджетних правовідносинах відмічалось у працях науковців [109, с. 48]. На наш погляд, це пов'язано з тим, що принцип верховенства права, як результат правотворчої діяльності держави в умовах демократичних перетворень у суспільстві, має складну процедуру відображення і закріплення в бюджетному процесі, враховуючи бюджетні інтереси суб'єктів цих відносин. Одним із елементів верховенства права є принцип збалансованості інтересів, зокрема фінансових, держави,

органів місцевого самоврядування, бюджетних установ, бюджетних споживачів, у чинному законодавстві. Важливими засобами забезпечення балансу фінансових інтересів держави та інших суб'єктів бюджетних правовідносин є недержавна правотворчість шляхом участі громадян у виборах органів влади і управління, участь усіх бажаючих в обговоренні бюджетної звітності, відкритість і гласність бюджетного процесу. Збалансованість інтересів суб'єктів бюджетних правовідносин повинен забезпечувати дійовий громадський фінансовий контроль та створення суспільних громадських формувань, які аналізують суспільні думки і надають прогнози розвитку подій. Отже, принцип верховенства права в бюджетних відносинах не тільки гарантує право на справедливий і неупереджений розподіл суспільних благ, а й обмежує владні бюджетні інтереси.

Принцип рівності є важливим загальноправовим принципом, який означає рівність усіх перед законом, рівність прав і обов'язків, незалежно від національних, релігійних, політичних та інших переконань, службового, статевого та іншого становища, рівну відповідальність перед законом, рівний захист у суді. Безумовно, цей принцип є породженням демократичних перетворень унаслідок усунення привілейованих класів, виключних прав, дискредитаційних повноважень. Цей принцип закріплюється конституційно (ст. 24 Конституції України) і конкретизується у бюджетному праві. Принцип рівних прав на публічні фінансові ресурси у бюджетних відносинах (рівність у законі) наштовхується на бюджетні призначення учасників бюджетного процесу, які мають кількісні, часові і цільові обмеження, тобто на не рівність у задоволенні фінансових інтересів. Для впровадження цього принципу в бюджетні правовідносини законодавець застосовує коефіцієнт вирівнювання, призначенням якого є поповнення доходів місцевих бюджетів за рахунок міжбюджетних трансфертів. Безумовно, що місцеві бюджети за бюджетними призначеннями не можуть мати рівні асигнування. Проте це не впливає на рівність суб'єктів бюджетних правовідносин перед законом при притягненні

до відповідальності за порушення бюджетного законодавства та рівність сторін у судовому процесі.

Принцип єдності встановлюється конституційним положенням про єдине джерело влади – народ, єдине правове регулювання суспільних відносин, органи влади, судову систему та єдину податкову і бюджетну політику у країні.

Принцип єдності має правову форму в бюджетних відносинах, оскільки закладається в систему права країни, зокрема у фінансову. Вчений Р.С. Мельник підкреслює, що в сучасний час, як і 30-40 років тому, система права, особливо у навчальній літературі, визначається як внутрішня структура права, яка виражається в єдності та узгодженості усіх діючих норм права даної держави, а також в їх розподілі за галузями та інститутами [70, с. 362]. Отже, бюджетне право будується на єдності чинних норм права, зокрема фінансового. Норми БКУ підкреслюють, що бюджетна система України будується на підставі єдності, що забезпечується єдиною правовою базою, єдиною грошовою системою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів та веденням бухгалтерського обліку і звітності (п. 1 ст. 7 БКУ).

Як слушно зазначає О.П. Гетманець, «принцип єдності бюджетної системи пов'язаний з принципом справедливості, оскільки визначає потребу в єдиних організаційно-правових підставах і стандартах, які повинні реалізуватися в рівноправних умовах формування, розгляду та затвердження, виконання й звітності про виконання бюджетів» [111, с. 22].

С.О. Ніщिमна, посилаючись на практику зарубіжних країн, визначає, що принцип єдності у бюджетних відносинах дає можливість: ефективніше контролювати цільове використання бюджетних коштів та запобігати порушенням бюджетного законодавства; економити час за рахунок мінімізації проходження коштів різними розрахунковими рахунками; перерозподіляти кошти; враховувати залишки бюджетних коштів при плануванні і поточному

фінансуванні, перерозподіляти і використовувати їх для фінансування поточних видатків [45, с. 321].

Іноді принцип єдності в юридичній літературі розглядається як принцип єдності юридичних права і обов'язків. Зазначається, що ігнорування даного принципу призводить до декларативності діючого законодавства, тому що суб'єктивне право, яке не підкріплене юридичними обов'язками, перетворюється в ніщо, в соціальний нуль [102, с. 10]. Підтримуючи цю думку, зазначимо, що єдність права і обов'язків є складовою загального принципу єдності у праві, який конкретизується у галузевих та інституційних принципах. Принцип єдності в бюджетному праві забезпечується шляхом узгодженості можливостей правового регулювання бюджетних відносин і обов'язків, що визначаються нормами бюджетного права. Проте, враховуючи принцип самостійності та принцип субсидіарності, на яких будується бюджетна система України (ст. 7 БКУ), принцип єдності не може дорівнюватися тотожності бюджетів. Принцип самостійності бюджетів проголошує, що їх самостійність забезпечується закріпленням за ними відповідних джерел доходів бюджетів, і, як наслідок, вони мають різні обсяги бюджетних фондів. Реалізація принципу субсидіарності в бюджетному процесі вимагає максимального наближення гарантованих бюджетних послуг до споживача, а це також породжує нерівність бюджетів за фінансуванням видатків. Отже, принцип рівності реалізується у правотворчій бюджетній діяльності, проте у правозастосовній він породжує нерівність учасників бюджетного процесу на стадії виконання бюджетів.

Принцип відповідальності за вину – одна з ідей правової держави, що обмежує свавілля органів державної влади і забезпечує справедливість та гуманізм у розвитку держави. Цей принцип отримав законодавче закріплення в Конституції України (ст.ст. 61, 62, 63, 87, 92), і вимога від правоохоронних органів доказів звинувачення гарантує право на захист кожному. Важливою гарантією реалізації цього принципу є те, що особа не повинна доводити

свою невинуватість у вчиненні злочину і всі сумніви в її винності тлумачяться на її користь.

Для бюджетних правовідносин важливе значення має конституційне положення про відповідальність усіх учасників бюджетного процесу, зокрема органів законодавчої та виконавчої влади. Реалізація цього принципу підтверджується правом Верховної Ради України (далі – ВР України) притягнути до відповідальності КМУ шляхом прийняття резолюції недовіри (за пропозицією не менш як однієї третини народних депутатів України від конституційного складу ВР України) (ст. 87 Конституції України). За рішенням Конституційного суду України питання про відповідальність КМУ не може розглядатися ВР України більше одного разу протягом однієї чергової сесії, а також протягом року після схвалення Програми діяльності КМУ. На жаль, ця норма Конституції України не дає змогу притягнути КМУ до відповідальності за такі порушення бюджетного законодавства, як порушення встановленого порядку або термінів розгляду проекту закону про Державний бюджет України та його прийняття (п. 6 ст. 116 БК України). Оскільки бюджетний період складає календарний рік в Україні і протягом однієї чергової сесії відбувається відповідна стадія бюджетного процесу, головним учасником на стадії розгляду і затвердження закону про Державний бюджет є КМУ. Прийняття закону про Державний бюджет має важливіше значення для розвитку бюджетних відносин, а притягнення до відповідальності може суттєво вплинути на цей процес і призвести до не отримання бюджетних коштів споживачами. До того ж розгляд проекту закону про Державний бюджет, його читання та затвердження мають, відповідно до принципу законності, переважне значення, ніж дія Програми діяльності КМУ. Отже, принцип відповідальності у бюджетних відносинах має декларативний характер стосовно окремих учасників бюджетного процесу, зокрема КМУ.

Існують й інші приклади безвідповідальності у бюджетному процесі. Наприклад, таке бюджетне порушення, як неподання бюджетного запиту

Міністерством фінансів України до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2015 рік» стосовно нової бюджетної програми «Виплата матеріальної допомоги військовослужбовцям, звільненим з військової строкової служби». Аудиторами Рахункової палати встановлено, що внаслідок цих обставин з 36 900 тис. грн, передбачених у Державному бюджеті на ці цілі, фактично станом на 01.10.2015 було використано 11 349,9 тис. грн, або 38,8 %. Із 15 603 військовослужбовців, що звільнилися у квітні-вересні 2015 року, органами соціального захисту нараховано допомоги всього 59,9 % [112].

Принцип поєднання переконання та примусу, як зазначалося вище, відноситься до загальносоціальних принципів, правових ідей, що логічно виводяться з норм законодавства, а не конкретизуються у правових нормах. Цей принцип забезпечується пануючою ідеологією та юридичною діяльністю з приводу виховання правової свідомості і встановлення правових заборон. Переконання та примус реалізуються шляхом роз'яснення правових норм, доведення чинного законодавства до населення, профілактичних засобів, що є в розпорядженні правоохоронних органів, шляхом попередження злочинів і їх розкриття. Отже, гласність, прозорість, відкритість у діяльності правоохоронних органів, як і інших органів влади у відповідній діяльності, забезпечує правомірну поведінку відповідних суб'єктів. Вважаємо, що принцип переконання та примусу має ідеологічний характер і його реалізація свідчить про загальний рівень правової культури громадян, органів влади, установ, усіх споживачів бюджетних коштів.

Таким чином, загальноправові принципи: законності, верховенства права, рівності, єдності, відповідальності за вину – реалізуються в бюджетних правовідносинах, складають фундамент побудови принципів бюджетного права, але реалізуються в залежності від завдань бюджетного процесу в правовій формі по-різному.

У бюджетній діяльності непоодинокими є випадки відступу від вказаних вище загальноправових принципів. Іноді бюджетна практика

свідчить про ігнорування суб'єктами бюджетних правовідносин цих принципів під час розроблення та прийняття правових актів, що є джерелами бюджетного права. Подібна ситуація, на наш погляд, стає можливою через те, що загальноправові принципи не повною мірою враховуються при побудові принципів бюджетного права. Типовим прикладом є ситуація, яка склалася навколо розробки та прийняття Закону України «Про Державний бюджет на 2016 рік», який було прийнято з порушенням процедури, що встановлюється БК України. Кабінет Міністрів України надав до Верховної Ради України проект Закону України «Про Державний бюджет України на 2016 рік» і допрацьовані зміни до податкових нормативних актів 11 грудня 2015 року, а 22 грудня 2015 року Верховна Рада затвердила процедуру прийняття бюджету, який було прийнято зі змінами і підписано Президентом України 25 грудня 2015 року всупереч п. 3 ст. 37 БК України, відповідно до якого Кабінет Міністрів України приймає постанову про схвалення проекту закону про Державний бюджет України та подає його разом з відповідними матеріалами Верховній Раді України та Президенту України не пізніше 15 вересня року, що передує плановому [113].

Порушена була і процедура внесення змін до нормативних актів, які впливають на доходну частину Державного бюджету України, всупереч положенню ст. 28 БК України, оскільки зміни до Податкового кодексу України були внесені законодавцем 24 грудня 2015 року, а отже, після затвердження проекту Закону України про Державний бюджет України на наступний рік у третьому читанні. З порушенням строків, встановлених БКУ, до чинного податкового законодавства приймається низка суттєвих змін, які значно впливають на соціальні стандарти бюджетних споживачів, але необхідні для прийняття Закону України «Про Державний бюджет України на 2016 рік» (далі – бюджетний закон). Так, важливим соціальним показником бюджету є розмір єдиного соціального внеску (ЄСВ), який встановлюється на рівні 22 %, максимальна величина бази нарахування ЄСВ

зростає з 17 до 25 мінімальних зарплат, без внесення відповідних змін у визначені БКУ терміну до чинних нормативних актів [114].

Затвердження місцевих бюджетів також відбувалося з порушеннями строків, встановлених БКУ, оскільки правова норма (п. 2 ст. 77 БКУ) визначає, що місцеві бюджети затверджуються рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, рішенням відповідної місцевої ради до 25 грудня року, що передує плановому [113]. При складанні місцевих бюджетів, їх розгляді та затвердженні ці строки були порушені через затримку з процедурою прийняття бюджетного закону. Ці приклади свідчать, що бюджетний процес на рівні Державного бюджету України і на рівні місцевих бюджетів на першій та другій стадіях відбувався з порушеннями чинного бюджетного законодавства, проте до відповідальності задіяні суб'єкти притягнуті не були. Надані приклади свідчать про проблемність бюджетного процесу взагалі, оскільки вказані порушення є типовими за останні десять років, зокрема і стосовно складання, розгляду і прийняття Закону України «Про Державний бюджет України на 2016 рік» та місцевих бюджетів.

Отже, підсумовуючи викладене, наголосимо на тому, що принципи бюджетного права повинні відповідати загальноправовим принципам. Лише за цієї умови вдасться зменшити кількість подібних ситуацій у майбутньому. Однак, на жаль, сьогодні далеко не всі науковці поділяють зазначену думку, підтвердженням чого є той факт, що у навчальній та науковій літературі з бюджетного права названі принципи згадуються у межах принципів фінансового права. З огляду на вказане, не дивно, що такі принципи, як принцип верховенства права, принцип пріоритету прав і свобод людини та громадянина тощо, ігноруються Кабінетом Міністрів України під час розроблення проекту закону про Державний бюджет та Верховною Радою України у процесі його затвердження.

У працях фахівців фінансово-правової науки питання визначення принципів бюджетного права розглядаються, як правило, у межах визначення принципів фінансового права. Існують різні думки стосовно видів і сутності

принципів фінансового права як галузевого утворення, базового для підгалузей.

У минулому принципи фінансового права розглядалися як засади діяльності держави у фінансових відносинах, зокрема і у бюджетних [78, с. 43]. Відмічалось, що вперше принципи фінансового права були сформульовані за радянських часів Ю.А. Ровинським як принципи фінансової діяльності держави [45, с. 87]. У сучасних дослідженнях також іноді принципи фінансового права розглядаються як принципи фінансової діяльності держави, зокрема вказується на принцип плановості [116, с. 27]. Подібний погляд існує і на принципи фінансового права як принципи фінансової діяльності, і на принципи бюджетної діяльності як на принципи бюджетного права [45, с. 375].

Вчена С.О. Ніщима до загальних фінансово-правових принципів як принципів публічної фінансової діяльності і всіх фінансово-правових відносин відносить такі: *єдності фінансової, бюджетної, податкової, банківської та грошової систем держави; єдності та взаємодії фінансової політики та фінансової системи; фінансової безпеки; єдності та цілісності системи фінансових органів* [45, с. 80]. Отже, загальноправовий принцип єдності реалізується у єдності фінансової, бюджетної, податкової, банківської та грошової систем держави; єдності та взаємодії фінансової політики і фінансової системи; єдності та цілісності системи фінансових органів. Цей принцип у бюджетних відносинах забезпечується єдиною правовою базою регулювання порядку складання, розгляду, затвердження бюджетів, їх виконання, єдністю бухгалтерського обліку та звітності, контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Принцип рівності також відноситься до загальноправових принципів, що охоплюють фінансові відносини, але у бюджетних правовідносинах цей принцип втілюється, як вже вказувалося, тільки у рівності суб'єктів цих відносин перед законом і судом.

Як галузеві фінансово-правові принципи С.О. Ніщима розглядає ще і

наступні: *системності; рівності; публічності; гласності; плановості; самостійності; пріоритету публічних інтересів над приватними; пріоритету публічних видатків над доходами; принцип соціального спрямування; федералізму* [45, с. 145–155].

У підручнику «Фінансове право» до галузевих принципів також відносять: *пріоритетність публічних інтересів у правовому регулюванні фінансових відносин; соціальну спрямованість фінансово-правового регулювання; самостійність фінансової діяльності органів місцевого самоврядування; принцип розподілу функцій у сфері фінансової діяльності між представницькими та виконавчими органами влади; гласність фінансової діяльності держави, органів місцевого самоврядування; плановість та інші* [38, с. 65]. Щодо принципу соціальної спрямованості у фінансових правовідносинах, то як загальносоціальний принцип він охоплює і фінансові, і бюджетні відносини, безумовно, з особливостями правового змісту.

Принцип розподілу функцій у сфері фінансової діяльності між представницькими та виконавчими органами влади є втіленням конституційного принципу поділу влади у сфері фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування.

Розмежовуючи принципи фінансового права та принципи фінансової діяльності, вчені до останніх відносять такі: законності, публічності, гласності, плановості, принцип розподілу функцій представницьких та виконавчих органів влади, принцип пріоритетності представницьких органів влади над виконавчими, принцип пріоритетності публічних видатків по відношенню до доходів бюджету, принцип обліку та контролю, принцип єдності фінансової діяльності і грошової системи держави, принцип міжгалузевого характеру фінансової діяльності держави, самостійності, фінансової безпеки та соціальної спрямованості та інші [117, с.26]. Отже, принципи фінансової діяльності держави охоплюють фінансово-правові

принципи, які надають правових форм цій діяльності і наповнюють її правовим змістом.

Вважаємо, що фінансова діяльність, на відміну від фінансового права, повинна регулюватися власними принципами, оскільки загальні фінансово-правові принципи охоплюють більш широке коло відносин, до яких належать і бюджетні, і податкові, і банківські, інші фінансові правовідносини. Фінансова діяльність держави та органів місцевого самоврядування, яка регулюється нормами фінансового права, – це діяльність із формування, розподілу та використання фондів коштів, необхідних для створення умов соціально-економічного розвитку країни [118, с. 22]. З цих позицій неможливо ототожнювати принципи фінансової діяльності і принципи фінансового права, але, безумовно, останні регулюють саме фінансову діяльність.

У наукових працях підкреслюється важливість принципів фінансової діяльності держави як основних принципів фінансового права, серед яких визначаються наступні: *пріоритет рішень представницьких органів влади над виконавчими органами влади; федералізм; законність; плановість* [119, с. 34].

Розглядаючи ці принципи, вважаємо за важливе розмежовувати принципи фінансового права як галузі права (сукупності правових норм) та принципи публічної фінансової діяльності (діяльність із реалізації норм фінансового права). Поділяємо думку вчених, що принципи фінансового права є базовою категорією для всіх галузей права, а принципи публічної фінансової діяльності є особливими для напряму фінансової діяльності – бюджетної, податкової, банківської [120, с. 55]. Таким чином, принципи бюджетного права залежні від принципів фінансового права (загальних фінансово-правових принципів), які не тотожні принципам фінансової діяльності.

Враховуючи ці думки вчених, потрібно зазначити, що принципи бюджетного права і принципи бюджетної діяльності також є різними за

змістом явищами, хоча й існує і протилежна думка про їх тотожність. Так, С.О. Ніщимна зазначає, що принципи бюджетного права можливо розглядати у вузькому розумінні (охоплюють ті правові засади, що характеризують бюджетне право як підгалузь фінансового права) та широкому розумінні – як принципи бюджетної діяльності, що охоплюють інституційні засади бюджетного права, тобто принцип бюджетного устрою, бюджетної системи, бюджетного процесу, міжбюджетних відносин тощо [45, с. 285].

Вважаємо, що принципи бюджетного права повинні відображати правові форми реалізації бюджетної діяльності, регулювати бюджетні відносини і наповнювати змістом відповідні правові норми, а так зване «вузьке значення» характеризує загальні фінансово-правові принципи. Проте погоджуємося, що принципи бюджетного права визначають загальну спрямованість бюджетної діяльності держави та муніципальних утворень на вирішення завдань і цілей [43].

До принципів фінансового права, які визначають його галузеві особливості і закладають основу принципів бюджетного права як його основної підгалузі, вчені відносять наступні: *принцип пріоритету публічних фінансів у правовому регулюванні відносин у галузі фінансової діяльності; принцип соціальної спрямованості фінансового законодавства; гласність; плановість; фінансова незалежність (самостійність) органів місцевого самоврядування* [120, с. 55–57], а також *принцип єдності фінансової політики та грошової системи* [98, с. 163–170]. Тісний зв'язок фінансового і бюджетного права обумовлює залежність принципів бюджетного права від принципів фінансового права та публічної фінансової діяльності, і більшість вчених визначають ці принципи майже однаково. Проте неможливо погодитися з ототожненням фінансових і бюджетних правовідносин, публічної фінансової діяльності та бюджетної і, як наслідок, з ототожненням принципів цих видів діяльності. Правове регулювання бюджетних фондів коштів, яке лежить в основі бюджетної діяльності держави і органів

місцевого самоврядування, характеризується особливостями об'єкта, суб'єктним складом і методом правового регулювання.

Як вірно зауважує російський вчений Ю.А Крохіна, фінансово-правові принципи встановлюють засадничі орієнтири розвитку інститутів фінансового права, визначають норми розвитку фінансового законодавства, проте вони визначають і зворотній зв'язок у цих відносинах, який полягає у тому, що правове оформлення принципів фінансового права будують переважно за інституційними складовими (наприклад, принципи бюджетної системи) [121]. На таких основах будуються принципи бюджетного права у Бюджетному кодексу Російської федерації (ст. 5 Принципи Бюджетної системи РФ) [122] і бюджетне законодавство Киргизької Республіки. Закон «Про основні принципи бюджетного права Киргизької Республіки» встановлює норми-принципи побудови бюджетних відносин [123].

Враховуючи конституційні засади бюджетної діяльності, ст. 7 БКУ («Принципи бюджетної системи України») встановлює такі принципи: єдності бюджетної системи України, збалансованості, самостійності, повноти, обґрунтованості, ефективності та результативності, субсидіарності, цільового використання бюджетних коштів, справедливості та неупередженості, публічності та прозорості [106]. Проте ці принципи у більшості хоч і тотожні загально-соціальним або загально-правовим принципам і дублюють загальні фінансово-правові принципи, однак, відповідно до волі законодавця, визначають тільки окремий інститут бюджетного права – бюджетну систему, що у подальшому буде розглянутий.

Таким чином, доцільно розглянути принципи фінансового права, які встановлюють основу як публічної фінансової діяльності, так і бюджетних правовідносин. До загальних фінансово-правових принципів належать такі, які відображають особливості правових форм регулювання фінансових відносин. До таких галузевих принципів, на які вказується у наукових працях, можливо віднести наступні: *плановості, самостійності суб'єктів фінансових правовідносин, гласності, федералізму та пріоритету*

публічних фінансових інтересів над приватними.

Принцип плановості як загальний фінансово-правовий принцип реалізується у бюджетних правовідносинах у діяльності держави та органів місцевого самоврядування на підставі загальнодержавних програм економічного і соціального розвитку, фінансових планів та бюджетів. Основним фінансово-плановим актом держави є бюджет, до якого відносяться Державний бюджет, місцеві бюджети, бюджети Пенсійного фонду України та інших фондів соціального страхування. Бюджет, відповідно до ст. 2 БКУ, – це план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду [106]. Фінансове планування охоплює всі ланки фінансової системи усіх суб'єктів фінансових правовідносин. Фінансово-плановим актом бюджетної установи є кошторис доходів та витрат, які встановлюються чинним бюджетним законодавством. Суб'єкти господарювання здійснюють фінансову діяльність також на підставі відповідних бізнес-планів. Принцип плановості – це один із найважливіших принципів регулювання фінансових правовідносин і здійснення фінансової діяльності, зокрема бюджетної. У наукових працях відмічається, що принцип плановості державної фінансової діяльності включає внутрішній та зовнішній аспект. Внутрішній аспект звертається до фінансово-правових норм та фінансових правовідносин, а зовнішній відображає зв'язок фінансово-правових актів із правовими актами регулювання макроекономіки [116, с. 28]. Використовуючи цю думку, можливо стверджувати, що принцип плановості у бюджетних правовідносинах забезпечує тлумачення норм бюджетного права через систему відповідних нормативно-правових актів і визначає пріоритет організаційних бюджетно-правових відносин. З іншого боку, зовнішній аспект даного принципу зумовлює місце бюджетної діяльності, як і фінансової, у суспільних відносинах та пов'язує всі сфери фінансово-

правового регулювання, а у бюджетних відносинах – усі інститути бюджетного права. Отже, бюджетний процес на рівні держави, органів місцевого самоврядування, бюджетних установ повинен відбуватися відповідно до бюджетів як особливих фінансових планів. Наявність бюджетів, кошторисів потребує особливого виду бюджетної діяльності – планомірного правового регулювання.

Принцип самостійності суб'єктів фінансових правовідносин як принцип фінансового права спирається на ст. 95 Конституції України і в бюджетних правовідносинах реалізується через наступне:

- наявність власної матеріальної бази, оскільки згідно з Конституцією України матеріальною і фінансовою основою місцевого самоврядування є рухоме та нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти, земля, природні ресурси, що є у їх власності, інші об'єкти, що є у спільній власності (ст. 142);

- органи місцевого самоврядування самостійно, незалежно один від одного, формують, розглядають, затверджують та виконують місцеві бюджети і контролюють їх виконання, а також встановлюють місцеві податки і збори (ст. 143 Конституції України, ст. 7 БКУ);

- обласні та районні ради самостійно планують і затверджують програми соціально-економічного та культурного розвитку відповідних областей і районів та контролюють їх виконання;

- бюджети, що складають бюджетну систему країни, самостійними, оскільки держава не несе відповідальності за бюджетними зобов'язаннями органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування, а органи місцевого самоврядування не відповідають за бюджетні зобов'язання держави та один одного (ст. 7 БКУ).

Фінансова діяльність держави та органів місцевого самоврядування є різноманітною, має різні напрями, методи і форми реалізації, але найважливіша ланка – бюджетна діяльність. Отже, самостійність як принцип фінансового права, що реалізується у бюджетних відносинах, є визначальною

умовою існування місцевих бюджетів і реалізації бюджетних повноважень. Такий принцип дозволяє стверджувати, що потрібно враховувати місцеві фінансові інтереси шляхом формування бюджетних фондів не менше, ніж державні.

Принцип гласності як загальний фінансово-правовий принцип реалізується у бюджетних правовідносинах через конституційну вимогу щодо оприлюднення законів, зокрема і бюджетних. Цей принцип забезпечується обов'язком щодо оприлюднення будь-якої інформації про соціально-економічні плани, програми країни, бюджетні зобов'язання, фінансово-планові акти, звіти про виконання бюджетів, інформації про результати фінансових перевірок тощо, які повинні бути доступними для громадян, усіх бажаючих. Дотримання принципу гласності є гарантією відкритості та прозорості бюджетного процесу, недопущення таємності у формуванні і використанні бюджетних коштів. Відповідно до п. 10 ст. 7 БКУ, бюджетна система України ґрунтується на принципі публічності і прозорості, який вимагає інформування громадськості з питань складання, розгляду, затвердження, виконання державного бюджету та місцевих бюджетів, а також контролю за виконанням державного бюджету та місцевих бюджетів. Аналізуючи використання категорії «публічність» у фінансово-правових роботах, іноді вчені приходять до висновків про її значення у вигляді необхідності доведення законів та інших нормативно-правових актів до відома населення у порядку, встановленому законом [45, с. 140].

Проте вважаємо, що проголошення публічності та прозорості у бюджетному процесі має інший зміст, оскільки прозорість означає відкритість, доступність будь-якої бюджетної, фінансової інформації відносно кожного учасника, а гласність – її доведення, проголошення, тобто саме обов'язок поінформувати суспільство. Отже, «гласність» та «прозорість» – дуже близькі явища, але із власним значенням. З використанням філософських категорій теорії пізнання можливо стверджувати, що прозорість – це «статистичне» явище, оскільки тільки

визначає право на інформованість, а гласність – «динамічне» явище, що потребує доведення інформації. Щодо публічності як принципу бюджетної системи, що визначає БКУ у наведеній статті, то в даному тексті вважаємо його використання не доречним. «Публічність» у фінансових відносинах розглядається у значенні «прилюдний» або «громадський», як це тлумачиться у сучасному Словнику української мови [124, с. 383].

У сучасних фінансово-правових дослідженнях учені спираються на поняття «публічні фінанси» [125; 126; 129, с. 465; 130, с. 111], «публічна фінансова діяльність» [129; 128; 131, с. 15], «публічний інтерес» [125, с. 33–34], на принцип пріоритету публічних фінансів у правовому регулюванні відносин у сфері централізованих та децентралізованих грошових фондів держави і муніципальних утворень [98, с. 164], де «публічність» розглядається як явище, що є протилежним «приватності». Отже, використовують поняття «публічності» у сучасному значенні – народний, або загальнолюдській.

У фінансово-правових дослідженнях принцип публічності визначається як принцип пріоритету публічних фінансів у правовому регулюванні фінансових відносин, що втілюється у діяльність державних та муніципальних утворень, які є обов'язковими учасниками фінансових правовідносин, маючи при цьому можливість застосування владних повноважень. До того ж відмічається тенденція розвитку закономірності фінансового права стосовно проникнення об'єктів публічно-правового регулювання у приватно-правове і навпаки. Наприклад, у відносинах у сфері фінансово-правового регулювання державного боргу [98, с. 165] публічність як принцип правового регулювання фінансової діяльності держави розглядається у підручнику «Фінансове право» [50, с. 18].

Досліджуючи феномен «публічності» у різних сферах життя, сучасні вчені відмічають, що він виявляється в усіх людських спільнотах. Так, відокремлюються головні властивості влади: влада функціонує в усіх сферах людського суспільства (всезагальність) та, проникаючи в усі види людської

діяльності, поєднує і протиставляє соціальні групи та окремих індивідів [132, с. 17]. Таким чином, принцип публічності має важливе значення для фінансових і бюджетних відносин як основна умова формування, розподілу та використання фінансових ресурсів, які призначені для задоволення загальносуспільних потреб, для функціонування органів державної влади та місцевого самоврядування, для «проникнення» народовладдя у публічну фінансову діяльність. Принцип публічності фінансових ресурсів повинен виступати як загальна основа для регулювання публічних та опосередковано приватних інтересів у всіх видах фінансових відносин, зокрема і в бюджетних.

З позицій сучасного законодавства термін «публічність» використовується у праві для позначення загальнолюдського значення явища. У чинному Законі України «Про відкритість використання публічних коштів» визначаються умови і порядок забезпечення доступу до інформації про використання публічних коштів розпорядниками та одержувачами коштів державного і місцевих бюджетів, суб'єктами господарювання державної та комунальної власності, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування [133]. Публічні кошти у цьому Законі розглядаються як кошти Державного бюджету, бюджету АР Крим, місцевих бюджетів, кредитні ресурси, що надані під державні та місцеві гарантії, кошти Національного банку України, державних банків, державних цільових фондів, а також кошти суб'єктів господарювання державної та комунальної форм власності, отримані від їхньої господарської діяльності (ст. 1). Цим Законом на розпорядників та одержувачів бюджетних коштів покладається обов'язок інформування про використання публічних коштів шляхом оприлюднення даних на єдиному веб-порталі.

Враховуючи думки вчених та чинне законодавство, слід внести уточнення до п. 10 ст. 7 БКУ а саме словосполучення «принцип публічності та прозорості...» і далі по тексту замінити на «принцип прозорості та гласності...» і далі по тексту.

Щодо принципу публічності фінансових ресурсів, то слід його розглядати як окремий загальний фінансово-правовий принцип, що використовується для регулювання бюджетних правовідносин та інших фінансових відносин.

Стосовно принципу пріоритету публічних фінансових інтересів над приватними, про який вказувалося у науковій літературі, вважаємо спірним його впровадження у правові засади бюджетних відносин. У сучасних фінансово-правових дослідженнях визначення сутності та меж правового регулювання публічного фінансового інтересу, державного фінансового інтересу, приватних фінансових інтересів залишається дискусійним. Вказується, що фінансові інтереси у бюджетному процесі завжди мають публічний характер і конкретизуються у сукупності дій учасників бюджетного процесу відповідно до їх повноважень, встановлених бюджетним законодавством, пов'язаних із формуванням та ефективним, результативним і цільовим використанням бюджетних коштів [134, с. 93]. Зазначається, що вихідною засадою побудови фінансових правовідносин повинен бути саме публічний суспільний інтерес [128, с. 152]. На нашу думку, фінансові інтереси держави, органів місцевого самоврядування, бюджетних споживачів як учасників бюджетного процесу повинні враховуватися при його плануванні в залежності від соціальної спрямованості і бути максимально наближеними до громадян. Як слушно визначає Д.О. Гетманцев, фінансово-правове регулювання має здійснюватися не лише з метою виконання публічних завдань у сфері фінансової діяльності (незалежно від того, який з методів цієї діяльності береться до уваги – мобілізація, розподіл, перерозподіл чи витрачання коштів), але і з метою належного забезпечення рівня фінансування публічних послуг, які мають надаватися відповідно до зазначених публічних завдань [128, с. 153]. Враховуючи думки вчених, до загальних фінансово-правових принципів у бюджетному праві слід віднести не принцип пріоритету публічних фінансових інтересів, а принцип публічності фінансових ресурсів у

правовому регулюванні фінансових відносин і принцип збалансованості бюджетної системи як окремого аспекту втілення загальноправового принципу верховенства права у бюджетні правовідносини. Реалізація цих принципів у бюджетних правовідносинах тісно пов'язана з дією принципу федералізму.

Принцип федералізму вивчався у фінансовому праві багатьма вченими, але фундаментальне дослідження здійснила російська вчена Ю.О. Крохіна, яка визначила принцип федералізму у бюджетному праві як вихідне начало бюджетної діяльності держави, що втілюється в поєднанні загальнодержавних фінансових інтересів та інтересів суб'єктів Російської Федерації, а також що полягає в розподілі бюджетних доходів та витрат і в розмежуванні бюджетної компетенції між Російською Федерацією та її суб'єктами [67, с. 152].

У законодавстві багатьох закордонних країн вказується на необхідність дотримання балансу повноважень держави та її територіальних органів у бюджетній діяльності. Цей попит бюджетної діяльності міститься у працях М.П. Кучерявенко [135], П.С. Пацурківського [136] та інших. Визначаються три моделі взаємодії центральних органів та місцевих, що діють у світі: перша модель – відносної автономії (США, Швейцарія, Голландія), друга модель – партнерських відносин, яка розглядає відносини центральних органів і місцевих як відносини партнерів та рівноправних суб'єктів (Німеччина, європейські країни), третя модель – агентська (Англія). У межах агентської моделі місцеві органи влади розглядаються як «адміністративні засоби здійснення управління на місцях» [137, с. 77]. Дія цих моделей взаємовідносин розповсюджується і на бюджетні відносини, що потребує налагодження фінансового контролю.

В Україні, відповідно до ст.ст. 132-133 Конституції України, бюджетна система будується на підставі державного устрою та адміністративно-територіального поділу країни. Повноваження з формування доходів бюджетів, прийняття та виконання бюджетів визначаються на принципах

збалансованості, самостійності, повноти і обґрунтованості бюджетів. До повноважень Верховної Ради України належить право розгляду та прийняття бюджетного закону і контролю його виконання (ст. 85 Конституції України), а місцеві державні адміністрації на відповідній території відповідають за підготовку та виконання відповідних обласних і районних бюджетів (ст. 119 Конституції України), звітів про їх виконання. Обласні та районні ради розглядають та затверджують відповідні бюджети і звіти про їх виконання (ст. 143 Конституції України). Відповідно до ст. 143 Конституції України та ст. 62 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», держава фінансово підтримує місцеве самоврядування, бере участь у формуванні доходів місцевих бюджетів, здійснює контроль за законним, доцільним, економічним, ефективним використанням коштів та належним їх обліком [137].

Доходи місцевих бюджетів містять переважно закріплені доходи (ст. 66 БКУ), а бюджети місцевого самоврядування містять як закріплені доходи, так і надходження від власних джерел (ст. 69 БКУ). Склад доходів, що закріплюються за місцевими бюджетами та бюджетами місцевого самоврядування, групується у дві частини: доходи, що враховуються при визначенні трансфертів, і доходи, що не враховуються при визначенні трансфертів (ст.ст. 64, 66, 69 БКУ). На базі цих коштів формуються підстави для фінансування делегованих та власних бюджетних повноважень. Отже, в доходній частині місцевих бюджетів окремо вказуються кошти на виконання власних повноважень і окремо – для виконання делегованих законом повноважень місцевих органів влади. Таким чином складається модель взаємовідносин центра та регіонів в Україні, яка схожа на агентську, оскільки держава делегує та фінансує окремі повноваження органів влади на місцях.

Бюджетна практика свідчить, що виникає проблема узгодженості фінансових інтересів центру і регіонів у процесі формування та виконання бюджетів. Звіт з ефективності управління державними фінансами в Україні за 2008-2010 роки Світового банку свідчить, що чітких правил у розподілі

трансфертів на виконання делегованих повноважень органами місцевої влади не існує. У доходах місцевих бюджетів частка надходжень за рахунок податку на доходи фізичних осіб складала майже половину, а за рахунок фіскальних трансфертів та додаткових субвенцій доходи склали 30 % і 10 % відповідно. Розподіл коштів, що визначаються на центральному рівні, у середньому перевищує 95 % доходів місцевих бюджетів, що свідчить, що місцеві органи влади мають дуже мало прав на визначення та здійснення витрат [138, с. 32]. Ці дані свідчать про продовження централізації бюджетних повноважень. Вірним є твердження О.А. Музики-Стефанчук, що проблема бюджетного федералізму чи унітаризму – це практична проблема компромісного поєднання публічних інтересів різних органів публічної влади [139, с. 4]. Підтримуємо висновок, що обсяг доходів місцевих бюджетів має бути достатнім для забезпечення ефективного виконання органами різних рівнів влади своїх функцій та обов'язків, які на них покладаються [140, с. 360]. Статистичні дані та висновки вчених свідчать, що за роки незалежності в Україні відчутного зростання частки місцевих органів влади у державних фінансових ресурсах не відбулося. Проблема фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування і надання їм реальних бюджетних повноважень залишається на цей час актуальною в Україні. Таким чином, принцип федералізму в бюджетних відносинах, з одного боку, гарантує місцевим органам влади доходну базу на рівні забезпечення мінімальних бюджетних потреб, а з іншого – обмежує бюджетні повноваження і самостійність місцевих бюджетів.

Щодо принципів єдності бюджетної системи, ефективності та результативності, справедливості і неупередженості, які встановлює ст. 7 БКУ, то вони цілком відповідають конституційним принципам правового регулювання суспільних відносин і в бюджетних відносинах не завжди виконують правозастосовну функцію. Разом із принципами самостійності бюджетів, збалансованості, принципу прозорості і гласності, вони закладаються у зміст чинного фінансового законодавства, що регламентує

бюджетні відносини. До цих принципів потрібно віднести і принцип пріоритету публічних фінансових ресурсів (принцип публічності), який має важливе значення для регулювання бюджетних відносин. Принципи повноти, обґрунтованості, субсидіарності та цільового використання бюджетних коштів як принципи бюджетної системи, а на наш погляд – бюджетно-процесуальної діяльності, доповнюють інституційні принципи бюджетного права і будуть розглянуті у наступних підрозділах.

Враховуючи особливості бюджетних правовідносин, можливо визначити характерні основи правового регулювання, що спирається на загальноправові принципи (законності, верховенства права, рівності, єдності, відповідальності за вину), на загальні фінансово-правові принципи (*плановості, самостійності суб'єктів фінансових правовідносин, прозорості і гласності, публічності фінансових ресурсів, федералізму*), та сформулювати бюджетні принципи як підгалузеві.

Особливості бюджетної діяльності як об'єкта правового регулювання та інших бюджетно-правових інститутів охоплюють загальні правові принципи, загальні галузеві і принципи бюджетного права. Дотримання законності бюджетної діяльності та ефективна і результативна організація бюджетного процесу залежать від якості правового забезпечення бюджетних відносин. Практика бюджетної діяльності потребує встановлення чітких правових приписів і необхідності розмежування принципів бюджетного права та принципів бюджетної діяльності. Принципи бюджетного права представлені синтезом загальноправових принципів, міжгалузевих принципів та принципів фінансового права. Фактично, в даному випадку йдеться про своєрідне переломлення названих принципів через сферу існування бюджетних відносин. Тобто «чистих» принципів бюджетного права, на наш погляд, не існує, тому що всі вони є одночасно принципами більш великих системних утворень публічного права і об'єктивною вимогою для діяльності суб'єктів бюджетних правовідносин.

Принципи бюджетного права є підставою для реалізації бюджетної

діяльності, яка знаходить свій прояв у розвитку бюджетної системи як правотворчої діяльності та у правозастосовній діяльності, що реалізується під час складання, розгляду, затвердження, використання бюджетних фондів та бюджетного контролю, як правоохоронній діяльності. У принципах бюджетного права втілюються найголовніші особливості бюджетної діяльності, а також її спрямованість на справедливий та неупереджений розподіл публічних фінансових ресурсів, і тому потрібно детально проаналізувати види цих принципів.

1.3 Класифікація і характеристика видів принципів бюджетного права як підгалузі фінансового права

Визначити та охарактеризувати принципи бюджетного права можливо на підставі їх класифікації, яка має теоретичне і практичне значення. За походженням слово «класифікація» означає систему супідрядних понять (класів, об'єктів) тієї або іншої галузі знань чи діяльності людини, що використовується як засіб для встановлення зв'язків між цими поняттями чи класами об'єктів [141, с. 115]. Отже, класифікація допомагає краще пізнати принципи бюджетного права, установити вертикальні і горизонтальні зв'язки між ними, надати рекомендації щодо підвищення їх результативності та спрямованості регулятивного змісту.

У наукових працях щодо принципів бюджетного права відсутня єдність поглядів учених. Російський вчений Ю.А. Крохіна визначає наступні принципи, які виділяються за джерелом походження – бюджетним законодавством Російської Федерації. А саме це наступні: щорічність (циклічність, періодичність), нерозривність бюджетних прав і обов'язків суб'єктів бюджетного права, координованість бюджетної політики Російської Федерації і муніципальних утворень, правова форма бюджетів усіх рівнів

бюджетної системи Росії, єдність групування доходів та витрат бюджетів усіх рівнів бюджетної системи, невідворотність відповідальності за порушення бюджетного законодавства [43, с. 213].

У підручнику «Бюджетне право України» до принципів бюджетного права відносять ті, які характеризують бюджет та бюджетну процедуру як правотворчу діяльність. З цих позицій до принципів бюджетного права належать наступні: нормативно-правових розпоряджень, економічної обґрунтованості, соціальної рівноваги, єдності бюджетів, незалежності і взаємообумовленості, самостійності та взаємозалежності, панування Державного бюджету, розмежування бюджетних повноважень, публічності, плановості, цілеспрямованості [78, с. 45–49].

У сучасній науковій літературі майже відсутня обґрунтована класифікація принципів бюджетного права України як галузевого утворення, що містить правові вимоги розвитку бюджетних відносин. Окремі критерії класифікації принципів бюджетного права України з метою наближення до принципів бюджетного права ЄС визначаються в роботі Ю.Ю. Пустовіт [76]. У межах дослідження місця бюджетного права в системі права України І.О. Образцова приходиться до висновку про розмежування принципів бюджетного права і принципів реалізації бюджетної політики, але не розглядає докладно види цих принципів [120, с. 58]. Слушним є зауваження А.О. Монаєнко щодо відсутності законодавчого визначення бюджетно-правових принципів, що має негативні наслідки для правозастосовної практики [42, с. 42].

Класифікацію принципів бюджетного права можливо здійснити за різними критеріями. Поширеною є класифікація принципів права за таким критерієм, як *форма нормативного закріплення* [43, с. 212; 142, с. 6]. За цим критерієм принципи бюджетного права поділяються на: а) закріплені Конституцією України; б) установлені іншими нормативно-правовими актами, що складають бюджетне законодавство. До перших принципів відносяться загальноправові принципи, які встановлюють правові засади

розвитку суспільних відносин, зокрема бюджетних. До цих принципів, які найвагомніше охоплюють бюджетні правовідносини і відносяться до вихідних начал фінансової та бюджетної діяльності, належать наступні: законності, верховенства права (ст. 8, ст. 135, ст. 137 Конституції України), рівності (ст. 24, ст. 129 Конституції України), єдності (ст. 132 Конституції України), юридичної відповідальності (ст. 61, ст. 63, ст. 68, ст. 80, ст. 92, ст. 146 Конституції України).

Наприклад, до числа вихідних правових начал розвитку бюджетних відносин Конституція України відносить повноваження місцевих державних адміністрацій забезпечувати на відповідній території законність та правопорядок, додержання прав і свобод громадян, а отже, і стосовно бюджетного процесу на місцевому рівні також (ст. 119 Конституції України). Також законність і верховенство право як принципи, що встановлює Конституція України, в бюджетній діяльності реалізуються в повноваженнях органів місцевого самоврядування приймати рішення в межах, встановлених законом, які є обов'язковими для виконання на відповідній території, і при їх не відповідності Конституції чи законам України дія цих рішень зупиняється з одночасним зверненням до суду (ст. 8, ст. 144 Конституції України). Розподіл функцій у бюджетній діяльності здійснюється на підставі поділу влади на законодавчу та виконавчу, і, відповідно, право розгляду і затвердження бюджетів належить Верховній Раді України, обласним і районним радам, територіальним громадам відповідно державного та місцевого бюджетів (ст. 85, ст. 96, ст. 143 Конституції України), а право розробки та виконання бюджетів надається виконавчим органам влади, Кабінету Міністрів України, місцевим державним адміністраціям (ст. 96, ст. 143 Конституції України). На засадах єдності територіального устрою України, поєднання централізації та децентралізації у здійсненні державної влади, збалансованості соціально-економічного розвитку регіонів, як визначено в Конституції України (ст. 132), будується бюджетна система України, доходи та видатки бюджетів і розподіляються бюджетні

повноваження (ст. 7 БКУ). Більш детально дія цих принципів вже розглядалася в попередньому підрозділі. Отже, конституційні норми, які встановлюють принципи бюджетного права, є нормами прямої дії, що дозволяє спиратися на ці норми учасникам бюджетного процесу без внесення відповідних доповнень до нормативно-правових актів бюджетного законодавства. До того ж Конституція України входить до складу бюджетного законодавства відповідно до статті 4 БКУ.

Наступні принципи бюджетного права містяться у бюджетному законодавстві України або виводяться з його змісту. Системність як ознака принципів бюджетного права обумовлює їх взаємопов'язаний зміст та пов'язаність із загальноправовими та фінансово-правовими принципами. До другої групи принципів бюджетного права належать принципи, які за джерелом закріплення – БКУ та інших закони і підзаконні нормативно-правові акти України – встановлюють вимоги щодо побудови бюджетних правовідносин.

Відповідно до ст. 7 БК, це перш за все принципи побудови бюджетної системи України, проте вважаємо, що зміст цих норм свідчить про їх спрямованість не тільки на одну складову бюджетних відносин – бюджетну систему, а і на інші інститути бюджетного права та загальну спрямованість правового регулювання бюджетних відносин. Наприклад, принципи *справедливості та неупередженості, єдності бюджетної системи України, збалансованості повноважень, самостійності, повноти* встановлюють правові основи не тільки побудови бюджетної системи, а і бюджетно-процесуальних відносин і впливають із конституційних основ побудови української держави та фінансової системи. Інші принципи бюджетної системи України, такі як *обґрунтованість, ефективність та результативність, субсидіарність, цільове використання бюджетних коштів, публічність і прозорість*, визначають засади правового регулювання бюджетних відносин, спираючись опосередковано на конституційні принципи.

Зміст статей БКУ вказує на особливості бюджетних правовідносин і види бюджетної діяльності, визначаючи основні правові засади функціонування бюджетної системи України (глава 2 БКУ), основи бюджетного процесу та міжбюджетних відносин (гл. 4 розділу 1 БКУ; розділи 2-4 БКУ), контроль та відповідальність за порушення бюджетного законодавства (розділ 5 БКУ), а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу. У межах бюджетного процесу норми БКУ встановлюють правові засади функціонування стадій бюджетного процесу як на рівні держави, так і на рівні регіонів. Аналіз цих статей приводить до висновку про конкретні правові вимоги чинного кодексу до бюджетної діяльності та практичну реалізаційну спрямованість і правову регулятивність бюджетних відносин. Інституційні принципи бюджетного права будуть розглянуті у наступному розділі.

До інших нормативно-правових джерел принципів бюджетного права слід віднести Закон України про Державний бюджет України на поточний рік (далі – бюджетний закон) як особливий закон, що визначає специфіку бюджетних відносин та бюджетної діяльності. На відміну від фінансового законодавства, що визначає фінансові правовідносини як би «абстрактно», наявність бюджетного закону надає бюджетним правовідносинам «конкретності». Щорічний бюджетний закон України, як і рішення про місцевий бюджет, приймається на календарний рік у законом встановленій процедурі і визначає обсяги коштів та види доходів і витрат бюджетів відповідно до бюджетної класифікації. Цей правовий порядок визначається ст. 3, ст. 5, ст. 8-15 та іншими статтями БКУ. На відміну від інших законів, бюджетний закон встановлює бюджетні призначення, які надають право головному розпоряднику бюджетних коштів здійснювати бюджетні асигнування, що мають кількісні, часові та цільові обмеження. Наприклад, відповідно до Закону України про Державний бюджет України на 2016 рік, доходи Державного бюджету затверджені у сумі 595 163 135,3 тис. грн, а видатки – у сумі 667 815 507,2 тис. грн. З цих видатків за відомчою та

програмною класифікацією видатків Державного бюджету на 2016 рік на фінансування діяльності Національної поліції України виділено 14 709 551,9 тис. грн, Міністерства внутрішніх справ України – 41 079 074,1 тис. грн. У структурі видатків Національної поліції України найбільшу суму коштів (87,8 % від загальної суми) направлено на фінансування державної програми забезпечення охорони прав і свобод людини, інтересів держави, протидії злочинності, підтримання публічної безпеки і порядку, участі у міжнародних миротворчих операціях. Видатки на розвиток обороноздатності в цих витратах складають 6,78 %, на управління – 4,72 %, на дошкільну освіту та заходи з позашкільної роботи з дітьми поліцейських та працівників служби – 0,70 %. Отже, переважно кошти спрямовуються на виконання головної функції Національної поліції України. Таким чином, всього у державі на забезпечення охорони внутрішнього правопорядку, захист громадян направлено 55 788 626 тис. грн. Для порівняння, загальнодержавні витрати на охорону здоров'я складають 44 653 266,5 тис. грн, на освіту – 44 783 974,2 тис. грн, на підтримку регіонального розвитку – 4 465 893,5 тис. грн, на соціальну політику – 1 069 328,1 тис. грн [113]. Отже, як свідчать бюджетні призначення, витрати держави спрямовуються переважно на управлінські функції, а не на соціальний розвиток або підтримку державного сектору економіки. Безумовно, забезпечення охорони прав і свобод людини, інтересів суспільства і держави, протидія злочинності та підтримання публічної безпеки і порядку дуже важливі для громадян і держави, але обмежують можливості економічного зростання та соціального захисту. Така перевага у фінансуванні правоохоронної діяльності ставить під загрозу реалізацію конституційних принципів справедливого та неупередженого розподілу суспільного багатства, а також принципу бюджетної системи – ефективності та результативності. Розподіл коштів на підставі бюджетного закону свідчить, що бюджетна політика на цей час спрямована на використання

бюджетних фондів як інструменту регулювання фінансової політики, а не на соціальну цілеспрямованість бюджетної політики.

Рішення про місцевий бюджет на поточний рік, які приймаються для фінансування регіональної бюджетної діяльності, будуються на аналогічних засадах. Наприклад, аналіз рішення Садівської сільської ради Лозівського району Харківської області від 24.12.2015 «Про сільський бюджет на 2016 рік» з додатками свідчить, що місцевий бюджет збалансований, оскільки доходи дорівнюються видаткам і складають 550 900 гривень. У складі доходів субвенцію з Державного бюджету передбачено у розмірі 50 000 грн, що складає 9 % від загальних доходів і свідчить про слабкий рівень підтримки державою місцевого самоврядування. У складі видатків переважна кількість грошей спрямовується на державне управління – 386 478 грн, тобто 70 %, на культуру та мистецтво – 101 258 грн (18,3 %), на транспорт, дорожнє господарство, зв'язок, телекомунікацію та інформатику кошти у бюджеті не передбачені. Садівська сільська рада, як розпорядник бюджетних коштів, має 48 820 грн, які, згідно зі ст. 91 БКУ і рішення про бюджет, спрямовуються на наступні програми: економічного та соціального розвитку – 35 859 грн, взаємодії органів місцевого самоврядування – 740 грн, цільові фонди – 750 грн. Програму розвитку дорожнього комплексу фінансувати не заплановано [143]. Отже, видатки на управління у структурі місцевого бюджету перевищують майже в десять раз видатки на розвиток і у сто разів видатки на соціальні фонди, з яких фінансуються програми соціального захисту малозабезпечених, хворих громадян або підвищення рівня заробітної плати.

Структура місцевого бюджету доводить, що економічні та соціальні витрати у структурі видатків місцевого бюджету, як і Державного, побудовані таким чином, що перевага надається утриманню досягнутого рівня існування, а не економічному розвитку або соціальному захисту населення. Для бюджетів не захищеність громадян, слабка соціальна політика є наслідком не тільки невеликого загального обсягу коштів, а і їх

розподілу переважно на задоволення тимчасових потреб. Вважаємо, що недофінансування програм економічного розвитку при утриманні рівня потреб управлінського апарату призводить до стагнації у країні, а недостатнє фінансування громадських потреб та соціального захисту населення – до знищення нації. Отже, принципи бюджетного права потрібно не тільки правильно сформулювати, а і реалізувати.

Незадовільне становище з плануванням та виконанням бюджетного закону або рішень про місцевий бюджет є предметом обговорення науковців. Вказується на відсутність законності у формуванні соціальних фондів і в розподілі бюджетних коштів [144, с. 143], на колізійність норм фінансового законодавства [145, с. 143], на недосконалість розрахунку необхідного мінімуму соціальних потреб [140, с. 356], на недосконалість фінансування соціальних потреб громадян у бюджетному процесі [146].

На думку Л.О. Нікітіної, поняття мінімальних соціальних потреб, що фінансуються з бюджетів, потребує осмислення та визначення, оскільки перелік і обсяги мінімально необхідних послуг, які органи місцевого самоврядування зобов'язані надати, поки що не встановлено, немає жодного нормативно-правового акта, який би визначив принципи встановлення цих потреб [140, с. 356–357].

Розглядаючи виконання бюджетних законів протягом 1998–2008 років, М.М. Калашніков прийшов до висновку про системні порушення бюджетного законодавства державою по відношенню до громадян. Йдеться про такі порушення, як «обмеженість коштів державного бюджету» на соціальні програми, наприклад, у 1999 році – на фінансування потреб «чорнобильців», на оплату їх пільг у бюджеті 2000 року або недофінансування пільг та субсидій населенню на оплату електроенергії у 2002 році, або недостатнє фінансування пільг військовим і «особливі умови» надання пільг, оскільки у ст. 78 Закону про Державний бюджет на 2004 рік дохід цих осіб повинен обмежуватися рівнем, що не перевищує прожитковий мінімум для працездатних осіб та інші. Визначається, що більшість із цих

норм бюджетних законів були скасовані Конституційним Судом України. Вказується, наприклад, що виконання бюджету 2009 року не стало прикладом дієвості уряду та парламенту в плані соціального захисту населення, оскільки у складних економічних умовах – інфляції, підвищення цін, скорочення робочих місць, падіння купівлі спроможності та інших – не були надані бюджетні гарантії забезпечення рівня життя громадян [146, с. 116–119]. Потрібно враховувати, що щорічний закон про Державний бюджет України – це дуже вагомий нормативно-правовий акт, оскільки за рахунок саме цих фінансових ресурсів забезпечується діяльність невиробничої сфери і рівень матеріальної та моральної свободи нації, тобто оплата пілг для малозабезпечених, фінансування гідного рівня заробітної плати, соціальний захист громадян за рахунок публічних фінансів – головне призначення бюджетних фондів і завдання влади.

Практика бюджетного регулювання, що склалася у минулі роки, свідчить, що соціальні стандарти, які забезпечують рівень життя громадян і встановлюються порічним бюджетним законом, коректуються у бік зменшення. У Законі України «Про Державний бюджет на 2016 рік» встановлено прожитковий мінімум на одну працездатну особу в розрахунку на місяць: з 1 січня 2016 року – 1 378 гривень, з 1 травня – 1 450 гривень, з 1 грудня – 1 550 гривень, і саме такі розміри мінімальної заробітної плати (ст. 7 і ст. 8) [107]. Враховуючи, що офіційний прогноз зростання інфляції, яку заклав Кабінет Міністрів України у Державний бюджет на 2016 рік, складає 12 %, а дефіцит ВВП закладено у розмірі 3,7 %, то визначені соціальні показники погіршують рівень доходів працездатних осіб і порушують конституційні права громадян.

Фахівці відмічають, що закладені обсяги фінансування соціально-економічних програм розвитку регіонів у Державному бюджеті 2016 року значно скорочено за рахунок відмови від відповідних субвенцій. «Це означає, що реальні наміри центральної влади щодо децентралізації відрізняються від задекларованих. Блокування фінансування цих заходів (фінансування

місцевих бюджетів) (курсив - Д. Коробцової) означитиме, що країною і далі керуватимуть переважно з центру» [115].

При обговоренні бюджетного закону на 2016 рік відмічалася його спрямованість на споживання, а не на розвиток економічних відносин у країні, що суттєво впливає на економіку країни і на її становище у світі [115].

Таким чином, принципи, які втілюються у нормативних актах, що формують бюджетне законодавство, при їх складанні, розгляді і затвердженні відповідають намірам учасників бюджетного процесу дотримуватися принципу **цілеспрямованості і правової визначеності бюджетних програм**, проте у бюджетній діяльності на стадії виконання бюджетів впливає декларативний зміст цих актів, оскільки цілі, які визначаються в бюджетних програмах, не підтверджуються відповідними чинниками, зокрема обсягами фінансування.

Принцип **цілеспрямованості і правової визначеності бюджетних програм**, на відміну від законодавцем встановленого принципу цільового використання бюджетних коштів, визначає сукупність заходів із планування, затвердження та використання бюджетних асигнувань відповідно до бюджетних призначень, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваних результатів, що покладаються на розпорядника бюджетних коштів бюджетним законодавством протягом бюджетного періоду.

Строковість та періодичність як принципи бюджетного права виникають саме із особливостей нормативно-правових актів про бюджет, оскільки вони приймаються на календарний рік у встановленій законом процедурі і формі, оновлюючи бюджетні відносини, і мають кількісні, часові та цільові обмеження.

Практика реалізації бюджетних відносин свідчить, що учасники бюджетної діяльності внаслідок регулювання бюджетних відносин захищеності не отримують. Оскільки за визначенням правові принципи є не тільки основами або положеннями, а й ідеалами правового регулювання бюджетних відносин, потрібно визначити принцип **правової захищеності** як

принцип бюджетного права.

Принцип правової захищеності у бюджетному праві встановлює, що бюджетні призначення та асигнування повинні складатися, затверджуватися та використовуватися відповідно до бюджетного законодавства з метою здійснення державних програм соціального захисту і доводитися до розпорядників бюджетних коштів у визначених та профінансованих трансфертах з державного бюджету місцевим бюджетам або у міжбюджетних угодах.

Виходячи з наявної неузгодженості проголошених пріоритетів бюджетної політики на рівні держави і її фінансування, а також неузгодженості з пріоритетами бюджетних програм на місцях, потрібно спиратися на принцип **узгодженості бюджетної політики**. Цей принцип дозволяє не тільки державі, а й органам місцевого самоврядування брати участь у бюджетному процесі шляхом надання бюджетних запитів на фінансування запланованих потреб з їх подальшим обов'язковим врахуванням при бюджетному плануванні, а також з метою вирішення нагальних проблем, що виникають у процесі виконання бюджетів шляхом надання права на укладення договорів на розподіл субвенцій між розпорядниками бюджетних коштів протягом бюджетного періоду. На цей час, відповідно до ст. 101 БКУ («Міжбюджетні трансферти між місцевими бюджетами»), таке право існує тільки на стадії планування бюджетів, оскільки договори повинні складатися до 1 серпня року, що передуює плановому. Норма встановлює, якщо в установлений термін договори не укладено, рішення щодо перерахунку кількості споживачів гарантованих послуг приймається районною радою [106]. Проте вказана стаття гарантує фінансування у необхідному обсязі соціальних програм, тільки враховуючи кількість споживачів, що мешкають на відповідній території, але таке право не враховує якість і обсяги цих послуг, оскільки ціни і тарифи зростають, не враховує нагальні потреби, що виникають на місцевому рівні. Отже, наступними програмами, що фінансуються з місцевих бюджетів, є такі:

соціального захисту, податкових пільг, будівництва, реконструкції, ремонту та утримання вулиць і доріг, утримання об'єктів комунальної власності у населених пунктах, утримання об'єктів спільного користування, виконання інвестиційних програм, що декларуються тільки БКУ.

У сучасних умовах актуальним є встановлення повноважень органам місцевого самоврядування щодо планування вказаних програм з одночасним визначенням обсягу бюджетних асигнувань, враховуючи трансферти з Державного бюджету, і впровадженням права на їх отримання виконавцем бюджетної програми на підставі додаткової угоди між розпорядниками бюджетних коштів на стадії виконання бюджетів. Фінансування виконавця бюджетних програм на території, що належить декільком місцевим радам, за рахунок угод між розпорядниками бюджетних коштів у необхідному обсягу надає можливість отримати необхідну кількість грошей, відповідне бюджетне призначення і виконувати програму на користь місцевих, загальнотериторіальних та, в решті, державних інтересів. Планування трансфертів для виконання соціальних програм і програм розвитку на місцях, враховуючи не тільки кількість мешканців, а і можливості консолідації бюджетних коштів на стадіях складання бюджетного закону, розгляду та затвердження, а також місцевих бюджетів, з обов'язковим фінансуванням вибраного виконавця цих програм надасть принципам узгодженості бюджетної політики і цілеспрямованості реального змісту.

Ці та інші принципи, що визначаються як принципи побудови бюджетної системи України і за джерелом походження як принципи, що містяться у бюджетному законодавстві, потребують подальшого закріплення у підзаконних нормативно-правових актах, тобто в актах застосування бюджетно-правових норм. Отже, принципи *цілеспрямованості і правової визначеності бюджетних програм, строковості і періодичності, правової захищеності, узгодженості бюджетної політики та відповідальності*, як особливі та визначальні принципи бюджетного права, повинні бути підставою для регулювання бюджетних правовідносин, бюджетної діяльності

і виконання бюджетних завдань.

Інша класифікація принципів бюджетного права – за сферою дії – пропонується в науковій літературі. На думку Ю. Пустовіт, за цим критерієм принципи бюджетного права поділяються на такі: а) дія яких поширюється на всі інститути бюджетного права (універсальні); б) дія яких поширюється на окремі інститути бюджетного права (спеціальні) [76, с. 12].

Використовуючи наступний критерій класифікації принципів бюджетного права – *сфера дії*, можливо розглянути принципи бюджетного права, що мають значимість у правовому просторі, – загальні та спеціальні. Загальні принципи бюджетного права – це такі, дія яких поширюється на всі інститути, що складають структуру бюджетного права як підгалузі фінансового. З цих позицій складається система принципів бюджетного права, що мають вертикальну ієрархічну структуру, тобто вони спираються на загальноправові принципи (*законності, верховенства права, рівності, єдності, відповідальності за вину*) і на загальні фінансово-правові (*плановості, самостійності суб'єктів фінансових правовідносин, прозорості і гласності, публічності фінансових ресурсів, федералізму*), які реалізуються в бюджетних правовідносинах.

Система принципів бюджетного права за інститутами, що охоплюють напрями реалізації бюджетних правовідносин, містить загальні принципи бюджетного права (*цілеспрямованості і правової визначеності бюджетних програм, строковості та періодичності, правової захищеності, узгодженості бюджетної політики і юридичної відповідальності*) та спеціальні принципи, які визначаються за сферою функціонування інститутів бюджетного права (принципи бюджетно-матеріальних відносин, принципи бюджетно-процесуальних відносин, принципи міжбюджетних відносин та принципи відповідальності за порушення бюджетного законодавства). За цим критерієм спеціальні принципи, які законодавець визначає як принципи бюджетної системи України, тобто *єдності бюджетної системи України, збалансованості бюджетних повноважень, самостійності бюджетів,*

публічності і прозорості, визначають засади правового регулювання матеріальних бюджетних відносин, а принципи *повноти, обґрунтованості, ефективності та результативності, субсидіарності і цільового використання бюджетних коштів* – процесуальні бюджетні відносини. Ці принципи, як і принципи побудови міжбюджетних відносин та принципи юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства, будуть розглянуті у наступному підрозділі.

Саме принципи інститутів бюджетного права, оскільки вони охоплюють окремі напрями реалізації бюджетних правовідносин, за сферою дії можливо розглядати як спеціальні принципи бюджетного права. Спеціальні принципи бюджетного права діють у межах однорідних бюджетних відносин, проте охоплюють конкретну ланку бюджетної діяльності. Оскільки інститути бюджетного права становлять окрему самостійну категорію, принципи цих інститутів також характеризуються як конкретизуючі елементи системи принципів бюджетного права. Спеціальні та загальні принципи бюджетного права взаємопов'язані, проте у випадках колізії між ними переважну силу мають загальні принципи бюджетного права.

Спеціальні принципи бюджетного права з погляду матеріальних джерел походження є головним чином однорідними, пов'язаними одним джерелом, тобто комунітарними, а загальні принципи бюджетного права за походженням відрізняються різноманітністю, оскільки закріплені не тільки в нормативних актах бюджетного законодавства, а і в фінансових, а також у доктринах та правових теоріях. Спеціальні принципи бюджетного права складають горизонтальні зв'язки в системі принципів бюджетного права, оскільки за змістом конкретизуються у різних, але за важливістю для бюджетної діяльності в цілому рівних правових інститутах.

З цих позицій спірним є визначення бюджетної діяльності України, яке міститься в науковій літературі, як ґрунтованої на правових нормах і принципу самостійності діяльності, спрямованої на планомірне утворення,

розподіл та використання централізованого грошового фонду, здійснюваної з метою задоволення публічних фінансових інтересів держави [75, с. 51–52]. Вважаємо, що бюджетна діяльність України не обмежується задоволенням виключно фінансових інтересів держави та її регіонів також і ґрунтується на принципах, які визначають різні напрями бюджетної діяльності.

Цілком слушним є висновок Н.В. Шеремет, яка вказує, що особливостями принципів бюджетного права є те, що їх поняття та види формуються на основі аналізу принципів бюджетної системи в цілому, а також аналізу норм права, що стосуються окремих сторін регулювання бюджетних правовідносин, зокрема. Визначення принципів бюджетного права дозволяє судити про різні сторони сутності бюджетних правовідносин [99, с. 398].

У теорії права відомим є поділ принципів права на види за таким критерієм, як призначення принципу в регулюванні правовідносин.

На думку А.М. Колодія, основні принципи права отримують специфічну модифікацію у галузях права у сфері правоутворення, правореалізації та правоохорони. У сфері правоутворення можливо казати про відносно автономні принципи правотворчості, а серед них і законотворчості, у правореалізації – передусім про принципи правозастосування, у правоохоронній сфері – про принципи правосуддя та юридичної відповідальності. У межах дії цих принципів їх можна назвати принципами правового регулювання, визнаючи при цьому особливу роль загальноправових (основних) принципів [2, с. 44]. Спираючись на цю теорію, принципи бюджетного права за призначенням у регулюванні бюджетних відносин на стадіях бюджетного процесу можливо охарактеризувати як правостворюючі, правозастосовуючі та правоохоронні.

До правостворюючих принципів бюджетного права належать такі, які встановлюють правові основи складання, розгляду проекту та прийняття бюджетів, що складають бюджетну систему України, та ті вимоги, які закладаються в основу побудови змісту правового акта про бюджет або

бюджетної системи країни, виконання та звітності про виконання і прийняття рішення щодо нього. Такі принципи бюджетного права, як *єдність бюджетної системи України, збалансованість бюджетних повноважень, самостійність бюджетів, публічність і прозорість*, разом із принципами *цілеспрямованості та правової визначеності бюджетних програм, строковості і періодичності, правової захищеності, узгодженості бюджетної політики та відповідальності*, спираючись на загальноправові принципи, встановлюють єдиний порядок формування бюджетів і бюджетної системи, єдину бюджетну класифікацію, типові складові частини бюджету, рівність бюджетних повноважень, незалежність бюджетів, основи бюджетного процесу, бюджетного контролю та відповідальності за порушення бюджетного законодавства тощо. Так, згідно зі ст. 8 БКУ, бюджетна класифікація є обов'язковою для застосування всіма учасниками бюджетного процесу в межах бюджетних повноважень, а згідно зі ст. 20, при складанні бюджетів застосовується програмно-цільовий метод [106]. Ці принципи мають важливе значення для побудови бюджетних правовідносин взагалі і переважне значення на стадії розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) зокрема, утворюючи його правову форму, виконуючи законотворчу та нормотворчу функції учасників бюджетного процесу.

За призначенням у регулюванні бюджетних правовідносин на другій стадії бюджетного процесу такі принципи, як *повнота, обґрунтованість, ефективність і результативність, субсидіарність та цільове використання бюджетних коштів*, мають правозастосовну функцію, оскільки встановлюють правові засади організації виконання бюджетів. Відповідно до цих принципів Міністерство фінансів України здійснює прогнозування та аналіз доходів бюджетів, а на Державну казначейську службу України покладаються обов'язки з ведення бухгалтерського обліку всіх надходжень Державного бюджету України, також за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, здійснюється повернення коштів

помилково або надміру зарахованих до бюджету (ст. 45 БКУ). Повнота та обґрунтованість, ефективність і результативність бюджетного процесу на стадії виконання бюджету за видатками визначаються на підставі наступних підстадій:

- 1) встановлення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на основі та в межах затвердженого розпису бюджету;
- 2) затвердження кошторисів, паспортів бюджетних програм;
- 3) взяття бюджетних зобов'язань;
- 4) отримання товарів, робіт і послуг;
- 5) здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;
- 6) використання товарів, робіт і послуг для виконання заходів бюджетних програм;
- 7) повернення кредитів до бюджетів (ст. 46 БКУ).

Отже, статті БКУ встановлюють єдиний порядок виконання Державного та місцевих бюджетів за доходами і видатками, націлюючи на ефективність та результативність обігу бюджетних коштів, обґрунтованість бюджетних програм, враховуючи всі основні ідеї побудови бюджетного процесу.

За таким критерієм, як призначення в регулюванні бюджетних правовідносин (правове регулювання), правоохоронні принципи бюджетного права визначають засади реалізації повноважень учасниками бюджетного процесу і їх права на захист бюджетних інтересів та задоволення потреб. Принцип відповідальності у першій редакції БКУ встановлювався у ст. 7 і та визначав, що кожен учасник бюджетного процесу несе відповідальність за свої дії або бездіяльність на кожній стадії бюджетного процесу. У главі 18 БКУ встановлювалася відповідальність за бюджетні правопорушення, проте самі бюджетні правопорушення не визначалися, як і заходи їх припинення та покарання [147]. У сучасній редакції БКУ цей принцип виключено зі ст. 7, а підстави відповідальності за порушення бюджетного законодавства визначаються у главі 18 БКУ. Проте, на наш погляд, виключення основного

принципу права з бюджетних відносин порушує системність принципів бюджетного права і применшує значення юридичної відповідальності у бюджетних правовідносинах.

Характеристика принципів бюджетного права за призначенням у правовому регулюванні бюджетних правовідносин дозволяє стверджувати про їх важливий зміст у бюджетних правовідносинах як на рівні матеріальної бюджетної діяльності, так і процесуальної. Правотворчий характер принципів бюджетного права яскраво характеризує право учасників бюджетного процесу приймати нормативно-правові акти про бюджет, а повноваження щодо виконання бюджету спираються на правозастосовні характеристики принципів бюджетного права. Принципи інституту відповідальності у бюджетному процесі характеризуються як правоохоронні.

Враховуючи надану класифікацію, важко погодитися з думкою вчених стосовно принципів бюджетної системи як об'єктивно зумовлених, формально визначених приписів, що встановлюються, змінюються чи скасовуються правовими нормами виключно під час правотворчої функції бюджетної діяльності держави (уповноважених на те державних органів) [148, с. 264]. Принципи бюджетного права не повинні обмежуватися характеристиками тільки однієї сфери регулювання бюджетних правовідносин.

З цих позицій спірним виглядає пропозиція щодо внесення змін до ст. 7 БКУ стосовно зміни назви з «Принципи бюджетної системи України» на «Принципи регулювання бюджетної діяльності» і поділу цих принципів на:

- 1) принципи побудови бюджетів, до яких віднесені принцип збалансованості, повноти, обґрунтованості і цільового використання бюджетних коштів;
- 2) принципи бюджетної системи України, до яких віднесені принципи єдності, самостійності, субсидіарності, справедливості і неупередженості;
- 3) принципи бюджетного процесу, до яких відносяться принципи ефективності, публічності і прозорості, відповідальності учасників бюджетного процесу [149, с. 46–47]. Враховуючи, що запропоновані

принципи побудови бюджетів (п. 1) складають підстави для бюджетної діяльності на стадіях бюджетного процесу, оскільки встановлюють правила їх складання, розгляду, виконання, що є складовою бюджетного процесу, відокремлення їх від принципів бюджетного процесу (п. 3) є нелогічним.

Іноді в наукових працях із фінансового та бюджетного права вказується на необхідність удосконалення принципів бюджетного права шляхом деталізації принципів бюджетного права України. У роботі Ю.Ю. Пустовіт пропонується в інституті доходів бюджету відокремити принципи формування фінансових ресурсів, а в інституті видатків бюджету – принципи використання фінансових ресурсів [76, с. 4]. У роботі А.С. Нестеренко пропонується в інституті розподілу фінансових ресурсів визначити принцип оптимізації бюджетної системи України [150, с. 7]. У роботі І.О. Образцової наполягається на відокремленні принципів бюджетного права як принципів правового регулювання бюджетної діяльності від принципів бюджетного процесу, під якими автор пропонує розглядати принципи правозастосовної діяльності, яка реалізується під час складання, розподілу та використання бюджетних коштів усіх рівнів влади [77, с. 91]. Зазначимо, що бюджетне право як підгалузь фінансового права неможливо відокремити від правових інститутів, що складають його структуру, зокрема бюджетного процесу, але можливо уточнити принципи побудови цих інститутів. Отже, принципи бюджетного права повинні відображати не тільки матеріальні правовідносини, а і весь процес бюджетного права в динаміці.

Можливо погодитися з думками вчених про те, що принципи, які встановлюються ст. 7 БКУ, як принципи бюджетної системи України, підлягають уточненню, оскільки визначають правові засади розвитку більш широких відносин, що пов'язані з формуванням складових частин Державного та місцевих бюджетів, бюджетним процесом, міжбюджетними відносинами, бюджетним контролем і відповідальністю за порушення бюджетного законодавства.

Звертаючись до закордонного досвіду правового регулювання

бюджетних відносин, слід зазначити, що у Киргизькій Республіці чинним є Закон «Про основні принципи бюджетного права в Киргизькій Республіці» від 13.06.1999, яким встановлюються норми-принципи формування і виконання республіканського та місцевого бюджетів Киргизької Республіки. Цим Законом встановлюються такі принципи бюджетного права Киргизії, як самостійність і автономність республіканського та місцевих бюджетів, оскільки законодавчо закріплюються власні джерела доходів усіх бюджетів і втручання органів державної влади у складання, затвердження та виконання бюджетів заборонено. Діє і принцип строковості – бюджети приймаються на три роки. Встановлюється принципи єдності бюджетно-фінансової політики уряду та органів місцевого самоврядування, єдності методології бюджетного регулювання, гласності бюджетного процесу.

Принципи інститутів бюджетного права встановлюються окремою статтею. Наприклад, ст. 6 вказаного Закону встановлює наступні принципи міжбюджетних відносин:

- розподіл і закріплення доходів за кожним бюджетом бюджетної системи Киргизької Республіки;
- розмежування на постійній чи довгостроковій основі видаткових повноважень органів державної влади і місцевого самоврядування;
- визначення на постійній чи довгостроковій основі нормативів розподілу загальнодержавних податків та інших доходів між бюджетами;
- вирівнювання рівнів мінімальної бюджетної забезпеченості місцевих бюджетів;
- відшкодування витрат, пов'язаних із передачею витратних повноважень або прийняттям рішень, що викликали додаткові витрати або втрати доходів бюджетів [123].

Вказаний Закон містить і інші основні положення правового регулювання бюджетних відносин у Киргизькій Республіці, і хоч непереконливим виглядає ототожнення принципів та норм, проте побудова цього Закону обґрунтовано доводить корисність визначення загальних і

спеціальних принципів бюджетного права окремими статтями нормативно-правового акта.

Враховуючи особливості бюджетно-правових відносин і складну, специфічну систему правових утворень, які становлять структуру бюджетного права, а також важливість правового регулювання бюджетної діяльності для розвитку фінансових відносин держави та органів місцевого самоврядування, громадян, доцільно узагальнити принципи, на яких будується система бюджетного права, і внести зміни до чинного законодавства України. Оскільки розглянуті класифікації принципів бюджетного права визначають специфічні особливості загальноновизначених, системоутворюючих елементів правового регулювання бюджетних відносин, доцільно внести зміни до БКУ, змінивши назву ст. 7 БКУ з «Принципи бюджетної системи України» на «Принципи бюджетного права України» і викласти її у наступній редакції:

«Стаття 7. Основні принципи бюджетного права України

1. Бюджетне право України ґрунтується на принципах, які встановлюють правові засади регулювання відносин, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, які складають бюджетну систему України, звітування про їх виконання, контролю та відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Основними принципами бюджетного права України є:

- 1) *узгодженості бюджетної політики;*
- 2) *цілеспрямованості і правової визначеності бюджетних програм;*
- 3) *правової захищеності;*
- 4) *строковості і періодичності бюджетного планування;*
- 5) *єдності бюджетної системи України;*
- 6) *збалансованості бюджетних повноважень;*
- 7) *самостійності бюджетів;*
- 8) *публічності і прозорості;*
- 9) *субсидіарності;*

10) юридичної відповідальності.

На підставі цих правил повинно здійснюватися регулювання бюджетної діяльності, узгоджуватися бюджетно-правові норми і нормативно-правові акти бюджетного законодавства. Для будь-якого учасника бюджетного процесу ці принципи виступають основним регулятором бюджетної діяльності, орієнтиром поведінки у бюджетному процесі, критерієм перевірки законності їх дій і рішень. Отже, учасники бюджетного процесу у своїй діяльності повинні керуватися основними принципами бюджетного права, оскільки за юридичною силою вони є головними чинниками побудови бюджетних відносин, фундаментом, на який спираються рішення органів державної влади, розпорядників бюджетних коштів, бюджетних споживачів, і при судовому розгляді, вирішенні спірних бюджетних питань. Отже, основні принципи бюджетного права повинні бути еталоном законності рішень учасників бюджетного процесу.

Не менш важливе значення мають і спеціальні принципи бюджетного права, які встановлюють вимоги реалізації відносин, що охоплюються інститутами бюджетного права, і тому потребують подальшого нормативного закріплення.

З огляду на важливість удосконалення правових механізмів регулювання бюджетних відносин і налагодження результативності бюджетної діяльності, принципи таких інститутів бюджетного права, як бюджетна система, доходи та видатки Державного бюджету України, надходження і витрати місцевих бюджетів, бюджетний процес, міжбюджетні відносини, контроль та відповідальність за дотриманням бюджетного законодавства, доцільно надати розширено та розтлумачити їх перелік і сутність. Вважаємо, що включення відповідних доповнень до розділів БКУ сприятиме встановленню законності у бюджетній діяльності і надасть інститутам бюджетного права правової та практичної значимості.

Зокрема, потрібно доповнити главу 2 БКУ («Бюджетна система України та її принципи») статтею «Принципи бюджетно-матеріальної

діяльності», главу 4 БКУ («Бюджетний процес та його учасники») – статтею, що визначає «Принципи бюджетного процесу в Україні», розділу 1У «Міжбюджетні відносини» – статтею «Принципи міжбюджетних відносин» з їх визначенням. Основні принципи бюджетного права, безумовно, мають переважене значення для всіх його інститутів, оскільки вони охоплюють всі напрями бюджетної діяльності, проте вони не тотожні принципам цих інститутів, а тільки визначають загальні орієнтири бюджетної діяльності. Реалізація цих орієнтирів деталізується та конкретизується в інституційних принципах правового регулювання різних сфер бюджетних правовідносин.

Запропоновані зміни націлені на удосконалення правового механізму регулювання бюджетних відносин в Україні і повинні адекватно відобразити як рівень розвитку самих правовідносин, так і рівень їх правового регулювання, забезпечувати внутрішню узгодженість інститутів бюджетного права та ефективний регулятивний вплив бюджетного законодавства.

РОЗДІЛ 2

ХАРАКТЕРИСТИКА СУТНОСТІ ІНСТИТУЦІЙНИХ ПРИНЦИПІВ БЮДЖЕТНОГО ПРАВА УКРАЇНИ

2.1 Зміст принципів бюджетно-матеріальної діяльності в системі принципів бюджетного права

Враховуючи, що принципи бюджетного права є засобами правового регулювання бюджетних відносин, в межах яких здійснюється бюджетна діяльність, доцільно провести аналіз складових усієї сукупності цих відносин, їх характерних рис. Сучасні погляди науковців на бюджетні правовідносини в цілому збігаються при характеристиці їх загальних рис порівняно з фінансово-правовими, але іноді відрізняються при визначенні окремих специфічних особливостей.

Бюджетні правовідносини, як визначає фундатор фінансового права Л.К. Воронова, – різновид фінансових правовідносин. Як і фінансові, вони мають наступні риси: виникають із фінансової діяльності і мають грошовий характер; одна сторона відносин має владні повноваження стосовно іншої сторони, яке б місце в системі органів виконавчої влади вона не посідала; вони виникають, здійснюються і припиняються тільки у зв'язку з нормативними актами, проте бюджетна діяльність – вид фінансової і має свої специфічні особливості, які не можуть не впливати на правовідносини [1, с. 114].

Характеризуючи бюджетні правовідносини, В.Д. Чернадчук визначає, що вони спрямовані на реалізацію індивідуалізуючої, регулюючої та забезпечувальної функцій, а також подолання політико-правових конфліктів, «...опосередковують процес реалізації матеріально-правових норм та є результатом дії бюджетно-правових норм...» [56, с. 62]. Отже, в результаті

функціонування бюджетних правовідносин реалізується бюджетна діяльність.

При формуванні принципів бюджетно-матеріальної діяльності в системі принципів бюджетного права потрібно враховувати ці особливості бюджетних правовідносин, оскільки вони складають правові вимоги бюджетної діяльності. Як слушно визначає С. Ніщимна, у матеріальних бюджетних правовідносинах бюджетна діяльність, будучи процесуальною діяльністю, полягає в тому, що суб'єкти, зокрема законодавчої та виконавчої влади, створюють бюджетно-правове підґрунтя для бюджетно-процесуальних відносин. Отже, бюджетно-матеріальна діяльність є первинною по відношенню до бюджетно-процесуальної діяльності [45, с. 322]. Формування принципів бюджетно-матеріальної діяльності потребує використання формально-логічного методу для визначення поняття «бюджетна діяльність».

Категорія «бюджетна діяльність», як вже зазначалося у попередніх розділах, досліджувалася у працях фахівців фінансово-правової науки. Л.К. Воронова розглядала бюджетну діяльність як вид фінансової, що пов'язана з формуванням, розподілом та використанням централізованих і децентралізованих фондів [80]. Характеризуючи бюджетну діяльність, Ю.А. Крохіна відмічала її публічний характер, оскільки за своєю суттю, формами та методами правового регулювання вона завжди є публічною з відповідним розподілом предметів віддання і компетенції [151, с. 78–79]. Таким чином, категорія «бюджетна діяльність», як дефініція, у фінансових або бюджетних правовідносинах характеризує сутність цих відносин, їх функцію у суспільстві і праві.

На логіко-семантичному аналізі сутності бюджетної діяльності, як і фінансової, за суб'єктами, об'єктами та засобами наполягав В.Д. Чернадчук [56, с. 11]. Цю ж думку при дослідженні фінансової діяльності держави підтримала М.В. Трубіна, яка визначила, що зміст поняття «фінансова діяльність держави та органів місцевого самоврядування» є вужчим за

сутність поняття «фінансова діяльність» [152, с. 16]. За аналогією, «бюджетна діяльність» є ширшим поняттям, ніж «бюджетна діяльність конкретних учасників бюджетного процесу». Розглядаючи бюджетну діяльність органів публічної влади, О.А. Музика-Стефанчук зазначала, що вона зумовлена, перш за все, грошовими відносинами, різноманітними розрахунками і пов'язана як із формуванням (наповненням) централізованого фонду коштів, так і з його витрачанням. «Саме цей вид діяльності є сферою виникнення, розвитку та припинення бюджетних правовідносин», – писала вчена [153, с. 362].

Використовуючи поняття «бюджетна діяльність», можливо охарактеризувати через її сутність реальні бюджетні правовідносини, їх герменевтичний зміст. Розглядаючи бюджетну діяльність держави, А.В. Рогатюк визначав, що вона спрямована на формування та розвиток системи бюджетного устрою, бюджетного регулювання, що забезпечують оптимальний розподіл фінансових ресурсів між рівнями бюджетної системи, збалансованість бюджетів різних рівнів [75, с. 52].

Безумовно, бюджетна діяльність має матеріальний, предметний, перетворюючий зміст, що складає сукупність дій та операцій, які пов'язані з вирішенням цілого кола проблем щодо забезпечення фінансових інтересів і бюджетних потреб суб'єктів бюджетних правовідносин. Тому іноді у фінансово-правовій літературі визначають зміст бюджетної діяльності як сукупність різних властивих їй дій та операцій. Наприклад, П.С. Пацурківський за аналогією до фінансової діяльності визначає такі: 1) встановлення державою обов'язкових фінансових платежів; 2) розробка та прийняття державного бюджету; 3) документальне виконання бюджету; 4) касове виконання бюджету; 5) оперативне управління державними грошовими коштами; 6) контроль за використання державних грошових коштів; 7) формування та використання фінансових фондів державних підприємств і відомств тощо [136, с. 40]. На думку О.А. Музики-Стефанчук, зміст бюджетної діяльності складається з таких операцій: попередні

(наприклад, розмежування податків і зборів між бюджетами; поточні (наприклад, розроблення бюджетів та затвердження актів про бюджет тощо); наступні (річна звітність про виконання бюджетів) [44, с. 364]. При дослідженні фінансової діяльності селищних рад рекреаційних територій, Л.В.Тесля визначає окремі повноваження, що надаються за рахунок бюджетних коштів [139, с. 975]. Отже, бюджетна діяльність визначається через повноваження, що надаються учасникам бюджетного процесу.

Враховуючи надані значення бюджетної діяльності для доктринального розуміння бюджетних правовідносин, що складають предмет бюджетного права, доцільно бюджетну діяльність розглядати як особливу сферу існування цих відносин, як вид публічної фінансової діяльності, специфічний зміст якої визначає саме перелік притаманних їй учасникам дій та операцій.

Детермінуючою характеристикою бюджетної діяльності є її матеріальне спрямування. Оскільки за своєю природою бюджетні правовідносини можуть бути матеріальними або процесуальними, в межах цих правовідносин бюджетна діяльність має матеріальний або процесуальний зміст. Таким чином, доцільно відокремити для аналізу принципів бюджетного права бюджетно-матеріальну та бюджетно-процесуальну діяльність та визначити принципи цієї діяльності. З цих позицій цілком поділяємо думку С. Ніщिमної, що «унікальність бюджетного права полягає в тому, що воно є матеріально-процесуальною підгалуззю фінансового права»[45, с. 321]. У матеріальних бюджетних правовідносинах бюджетна діяльність реалізується у межах організації бюджетної системи України. Отже, до принципів бюджетно-матеріальної діяльності відносяться принципи функціонування бюджетної системи України як базові принципи бюджетно-процесуальної діяльності в системі інституційних принципів бюджетного права.

Такий підхід до визначення принципів бюджетного права притаманний сучасному бюджетному законодавству України, оскільки БКУ визначає правові засади функціонування бюджетної систем України, її принципи,

основи бюджетного процесу, міжбюджетних відносин та відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Проте у ст. 7 БКУ детальний перелік та зміст надаються, як випливає з назви статті, тільки щодо принципів бюджетної системи України. На наш погляд, це пов'язано з аналізом сутності категорії «бюджетна система».

У науково-практичному коментарі до Бюджетного кодексу України бюджетну систему України розглядають у двох значеннях. По-перше, за формою прояву – це державний і місцеві бюджети, побудовані з урахуванням державного й адміністративно-територіального устроїв та врегульовані нормами права. По-друге, за економічним змістом – це модель міжбюджетних правовідносин, інструмент для забезпечення фінансових потреб держави і матеріального добробуту населення [151].

Враховуючи цю думку, можливо стверджувати, що принципи бюджетної системи України, як принципи матеріальної-бюджетної діяльності, визначаються в результаті вивчення, узагальнення та реалізації правових норм, що регулюють відповідну сферу бюджетних правовідносин. Така ж думка притаманна російським вченим, які стверджують, що принципами функціонування бюджетної системи виступають тільки ті соціально-економічні принципи і ідеї, які встановлені нормами фінансового права [152], і що, як наслідок, ті соціально-економічні ідеї (гіпотези) побудови бюджетної системи, які не закріплені та не реалізуються у фінансово-правових нормах, у бюджетній системі не використовуються і принципами її функціонування не визнаються [153, с. 7].

Положення, які встановлюються нормами БКУ, визначають засади побудови матеріальної та процесуальної бюджетної діяльності, оскільки визначають усі напрями регулювання бюджетних відносин.

Відповідно до Науково-практичного коментаря до Бюджетного кодексу України, положення стосовно бюджетної системи України включені до БКУ:

- по-перше, мають концептуальне і практичне значення для забезпечення ефективності бюджетного процесу та конкретизують його понятійний апарат (термінологію);

- по-друге, є відображенням конституційних норм, які містяться у ст.ст. 132, 133 Конституції України, що закріплюють основи територіального устрою України (ст. 132) та систему адміністративно-територіального устрою (ст. 133);

- по-третє, є підґрунтям для формування структурних складових бюджетної системи. Структурні складові бюджетної системи України, визначені ст. 5 БКУ, сформовано згідно зі ст. 133 Конституції України [151].

Ці ж погляди на принципи бюджетної системи, які визначені у БКУ, поділяють українські вчені, які досліджували зміст та перелік цих принципів. Так, Ю.Ю. Пустовіт зазначає, що особливістю принципів бюджетного права, що впливають із Бюджетного кодексу України і властиві лише бюджетному праву, є те, що вони формуються на основі аналізу всієї бюджетної системи, а також аналізу норм права, що стосуються окремих сторін регулювання бюджетних відносин [154, с. 39]. Проте вважаємо, що принципи бюджетної системи, які встановлюються нормами ст. 7 БКУ, неможливо ототожнювати з принципами бюджетного права, як це іноді впливає з наукових робіт. Наприклад, у роботі А.І. Брезвіна зазначається, що юридичне закріплення принципів організації і діяльності бюджетної системи України дозволяє визначити напрями розвитку бюджетного законодавства, бюджетних відносин та бюджетної системи у цілому [148, с. 260]. Також важко погодитися з тим, що бюджетній системі притаманна діяльність, оскільки поняття «бюджетна система» має неживе, статичне значення.

Враховуючи подвійну сутність категорії «бюджетна система», її значення у бюджетному праві як моделі побудови правовідносин, що складаються між ланками бюджетної системи і визначаються бюджетно-матеріальними нормами, бюджетна-матеріальна діяльність повинна підкорятися відповідним правовим вимогам. Отже, принципи бюджетно-

матеріальної діяльності можливо розглядати як принципи побудови бюджетної системи.

Відповідно до ст. 7 БКУ, до принципів бюджетної системи України належать такі: *єдності бюджетної системи, збалансованості, самостійності, повноти, обґрунтованості, ефективності та результативності, субсидіарності, цільового використання бюджетних коштів, справедливості та неупередженості, публічності та прозорості* [106].

Принципи побудови бюджетної системи як окремого, особливого правового утворення та їх зміст розглядаються в науковій юридичній літературі і визначаються по-різному. Дискусійним є питання стосовно того, що принципи бюджетної системи, які визначені у ст.7 БКУ, належать саме до принципів бюджетної системи, а не до принципів бюджетного права чи бюджетної діяльності, а також щодо віднесення того чи іншого принципу до їх складу. Відповідно до вимог сучасного розвитку України, їх зміст потребує осмислення та наукового обґрунтування.

При дослідженні принципу справедливості у бюджетному процесі О.П. Гетманець зазначала, що принципи бюджетної системи, які встановлює БКУ (*редакція 2006 року – Д. Коробцова*), не обмежуються основами побудови тільки бюджетної системи, а визначають засади правового регулювання відносин щодо складових частин бюджету (принципи збалансованості, повноти, обґрунтованості), бюджетного устрою (принципи самостійності, субсидіарності), бюджетного процесу і контролю в ньому (принцип ефективності, принцип цільового використання бюджетних коштів, публічності та прозорості, принцип справедливості і неупередженості, відповідальності) [111, с. 22]. Подібна думка присутня у авторів Науково-практичного коментаря до Бюджетного кодексу України 2006 року, де вказується, що такі принципи, як обґрунтованість, публічність та прозорість, більш доцільно віднести до принципів бюджетного процесу, оскільки їх дотримання забезпечить його відкритість та прозорість, інформованість

суспільства шляхом оприлюднення звітів про фактичні доходи і витрати Державного бюджету та місцевих бюджетів України [155, с. 187–195].

У новітній редакції БКУ принципи бюджетної системи змінилися, проте концептуальні підходи до їх визначення залишилися. У сучасних наукових роботах зазначається, що «детальний аналіз принципів бюджетної системи України показує, що фактично ці принципи можливо віднести і до бюджетного процесу» [156, с. 78].

До принципів бюджетної системи України Л.В. Лисяк та Т.О. Дулик відносять такі: *виділення видів бюджетів, єдності, повноти, субсидіарності, справедливості і неупередженості* [156, с. 79].

Розглядаючи принципи побудови бюджетної системи України, А. Мярковський визначає, що принципи ефективності та цільового використання бюджетних коштів не належать до принципів побудови бюджетної системи. Перший принцип автор відносить до бюджетної політики, а другий – до принципів бюджетного фінансування [156, с. 79].

До принципів побудови бюджетної системи В.М. Опарін відносить наступні: *виділення видів бюджетів, засади розмежування доходів і видатків, організацію міжбюджетних відносин* [157, с. 195–196]. Зазначимо, що таке формулювання основних вимог, керівних ідей, тобто принципів бюджетної діяльності, несе не установче, змістовне, статичне значення, як правило, поведінки, а має абстрактне, динамічне спрямування діяльності, оскільки не несе відповіді на питання: які ж засади розмежування доходів та видатків або яким чином повинна відбуватися організація міжбюджетних відносин?

Поділяючи погляди науковців на недоліки у формулюванні принципів бюджетної системи, що надає законодавець, вважаємо за доцільне при їх визначенні спиратися на особливості бюджетно-правових відносин у системі правовідносин і на загальні принципи бюджетного права.

Існує багато наукових пропозицій щодо переліку та сутності принципів бюджетної системи як інституційного утворення у системі бюджетного

права. У роботі С. Ніщимної визначається, що до принципів побудови бюджетної системи та бюджетного устрою і принципів бюджетної матеріальної діяльності належать такі: 1) *нормативність закріплення бюджетів та належної правової форми бюджету*; 2) *єдність*; 3) *збалансованість бюджетів та бюджетна рівновага*; 4) *самостійність*; 5) *повнота та достовірність*; 6) *обґрунтованість*; 7) *пропорційність*; 8) *субсидіарність*; 9) *наочність*; 10) *розмежування доходів та видатків між рівнями бюджетної системи*; 11) *спеціалізація бюджетних показників*; 12) *справедливість та неупередженість*; 13) *імунітет бюджетів*; 14) *єдність каси* [45, с. 341].

Не з кожним із запропонованих принципів бюджетної системи можливо погодитися. Що стосується принципів *єдності та єдності каси*, то вони дублюються за змістом, і ряд вчених вважає їх непридатними для функціонування бюджетної системи [156, с. 78].

Щодо принципу *збалансованості бюджетів та бюджетної рівноваги*, то зміст «збалансованості», що визначається у ст. 7 БКУ (принцип збалансованості – повноваження на здійснення витрат з бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період [106]), відноситься до формування доходної та видаткової частин бюджету, а не до побудови бюджетної системи в цілому.

Виникають питання щодо принципів *пропорційності* бюджетної системи та *імунітету бюджетів*. Принцип пропорційності автор визначає через положення, що «... заходи, передбачені в нормативно-правових актах (бюджетні програми), мають бути спрямовані на досягнення легітимної мети та мають бути співмірними з нею. Наприклад, за ч. 2 ст. 46 Конституції України право на соціальний захист гарантується, у тому числі, загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням за рахунок страхових внесків громадян, підприємств, установ і організацій, а також бюджетних та інших джерел соціального забезпечення» [45, с. 311]. Принцип пропорційності у праві визначається як загальноправовий принцип,

спрямований на забезпечення у правовому регулюванні розумного балансу приватних і публічних інтересів, відповідно до якого цілі обмежень прав мають бути істотними, а засоби їх досягнення обґрунтованими та мінімально обтяжливими для осіб, чиї права обмежуються; дозволяє досягти розумного співвідношення між цілями державного впливу та засобами їх досягнення [158, с. 35]. Отже, запропоноване тлумачення принципу пропорційності побудови бюджетної системи не відповідає загальноправовому змісту цього принципу. При дослідженні принципу імунітету бюджетів автор посилається на його тлумачення, яке міститься у російському бюджетному законодавстві і характеризує його як правовий режим, який передбачає стягнення бюджетних коштів виключно на підставі судового акта [45, с. 321]. Надане тлумачення не відповідає бюджетній практиці, що склалася на цей час, оскільки кошти з бюджетів можуть стягуватися на підставі актів контролюючих органів, а також чинним бюджетним законодавством України не визначено таке право суду.

Стосовно принципів *розмежування доходів та видатків між рівнями бюджетної системи та спеціалізації бюджетних показників*, то ці принципи переважно важливі для побудови бюджетних фондів, у процесі бюджетно-процесуальної діяльності, а не регулювання взагалі бюджетних відносин.

Інші запропоновані автором принципи – *нормативності, самостійності, повноти та достовірності, обґрунтованості, субсидіарності, справедливості та неупередженості, наочності* – це принципи, які визначені законодавцем (крім наочності, який, на наш погляд, співпадає за змістом із принципами публічності та прозорості) і встановлюються у роботах багатьох науковців як принципи, що визначають особливості побудови різних інститутів бюджетного права.

Наприклад, у роботі А.С. Нестеренко пропонується на законодавчому рівні змінити назву ст. 7 БКУ з «Принципи бюджетної системи України» на «Принципи регулювання бюджетної діяльності» і відокремити у підпунктах цієї статті принципи побудови бюджетів, принципи бюджетної системи

України та принципи бюджетного процесу. До принципів бюджетної системи України автор відносить наступні: *принцип єдності, принцип самостійності, принцип субсидіарності, принцип справедливості та неупередженості* [149, с. 47]. Стосовно необхідності зміни назви ст. 7 БКУ погоджуємося, оскільки чинна редакція цієї статті не відповідає її змісту, проте запропонована назва, на наш погляд, не відповідає наданій структурі. Бюджетна діяльність хоч і здійснюється в межах бюджетних відносин, проте не тотожна їм, а сукупність способів, які використовуються для здійснення бюджетної діяльності, визначаються в залежності від її функцій, і хоч бюджетна діяльність підлягає правовому регулюванню, але за правовою природою ці відносини є неоднорідними. Як зазначалося у підрозділі 1.3, принципи бюджетного права поділяються на загальноправові та спеціально-правові і створюють фундамент правового регулювання бюджетної діяльності, яка має особливості, що залежать від способів її здійснення, мети, форми. Отже, існують різновиди базових принципів правового регулювання окремих видів бюджетної діяльності. Відповідно до ст. 7 БКУ можливо зробити висновок, що законодавець не розрізняє види бюджетної діяльності і особливості їх правового регулювання. Запропонований А.С. Нестеренко поділ визначає принципи правового регулювання бюджетних відносин, а не бюджетної діяльності, хоча з їх поділом можна погодитися.

Щодо таких принципів, які пропонуються вищевказаними авторами, а саме *самостійності, справедливості та неупередженості, єдності та субсидіарності*, то, як визначалося у попередньому розділі, вони належать до загальних, основних принципів бюджетного права і знаходять свій прояв у бюджетних правовідносинах. Загальноправові принципи (конституційні) створюють основу правової конструкції, проте галузеві правові принципи, тобто принципи бюджетного права, відображають особливості бюджетних правовідносин. Спеціальні принципи бюджетно-матеріальної діяльності повинні визначати особливості побудови бюджетної системи України.

Принципи обґрунтованості та достовірності, нормативності, повноти та наочності, або публічності та прозорості, відносяться як до принципів побудови бюджетної системи, так і до принципів бюджетного процесу і принципів побудови бюджетних фондів, тобто не визначають особливостей матеріальної бюджетної діяльності. На наш погляд, ці принципи доцільно поділити за інституційними ознаками бюджетних правовідносин. До принципів побудови бюджетних фондів як складової бюджетно-процесуальної діяльності, належать принципи *збалансованості повноти і обґрунтованості*. Принципи бюджетного процесу будуть визначені в наступному розділі, як і принципи міжбюджетних відносин.

Ураховуючи принципи бюджетної системи України та ЄС, Ю.Ю. Пустовіт пропонує доповнити перелік вітчизняних принципів бюджетної системи наступними: щорічності; бюджетної дисципліни; попереднього планування доходів і видатків бюджету; ефективності та економічності; дванадцятої системи; контролю та виконання бюджетів; звітності [76, с. 13]. Проте надані принципи, на наш погляд, виходять за межі правового регулювання бюджетної системи і охоплюють значно ширше коло бюджетних правовідносин.

Аналіз чинного бюджетного законодавства України доцільно доповнити досвідом закордонних вчених. Дослідження механізму правового регулювання бюджетних відносин приводить Ю. Крохіну до висновку, що, відповідно до ст. 28 Бюджетного кодексу Російської Федерації, до принципів бюджетної системи належать наступні: єдності бюджетної системи РФ; розмежування доходів та видатків між рівнями бюджетної системи Російської федерації; самостійність бюджетів, повнота відображення доходів і витрат бюджетів; збалансованість бюджетів; ефективність та економічність витрачання бюджетних коштів; загальне покриття витрат бюджетів; гласність; достовірність бюджетів; адресність і цільовий характер бюджетних коштів [43, с. 213]. Аналогічну думку має і І.І. Кучеров, який визначає принципи бюджетної системи Російської Федерації як організаційні і

функціональні, які за змістом такі ж самі [35, с. 29]. Безумовно, принципи бюджетного права поширюються на всі його інститути і виконують роль керівної ідеї правового регулювання бюджетних відносин, проте для забезпечення прав, свобод, законних інтересів суб'єктів бюджетних правовідносин та захисту бюджетних споживачів принципи бюджетної системи повинні забезпечувати оптимальне і ефективне формування бюджетної системи, рівноправний поділ національного доходу між бюджетами, їх побудову з урахуванням регіональних можливостей і потреб. Отже, крім базових, галузевих принципів бюджетного права повинні бути визначені принципи функціонування та організації бюджетної системи.

У роботі В. Паригіної визначаються наступні принципи функціонування бюджетної системи Російської Федерації: належна правова форма бюджетів; єдність бюджетної системи Російської Федерації; розмежування доходів та витрат між рівнями бюджетної системи Російської Федерації; самостійність бюджетів; повнота доходів і витрат бюджетів; збалансованість бюджетів; ефективність та економічність використання бюджетних коштів; загального (сукупного) покриття витрат бюджетів; достовірність бюджетів; адресність та цільове використання бюджетних коштів; рівність у бюджетній діяльності [159, с. 213]. Слід зазначити, що погляди російських вчених на принципи бюджетної системи майже збігаються і характеризуються, на наш погляд, спільною помилкою стосовно поєднання принципів бюджетної системи як результату матеріальної бюджетної діяльності і процесуальної бюджетної діяльності, а також не відокремлення міжбюджетних відносин.

Правові засади функціонування бюджетної системи України потрібно визначити, враховуючи її структуру, тлумачення поняття бюджету та його значення для задоволення потреб бюджетних споживачів. Відповідно до декларативної норми БКУ, бюджет – це план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно органами державної влади, органами влади Автономної

Республіки Крим, органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду [106]. Отже, бюджет має не тільки правовий, економічний, а і важливий соціальний зміст. Бюджетна система, відповідно до чинного законодавства України, ґрунтується на державному устрої, адміністративно-територіальному поділі країни, економічних розрахунках і соціальних показниках життя в регіонах.

Враховуючи загальні принципи бюджетного права, а також значення бюджетної системи для держави та регіонів, зміст поняття «бюджет» і соціальне спрямування бюджетних фондів, до принципів побудови бюджетної системи України, тобто до принципів бюджетно-матеріальної діяльності слід віднести наступні: ***принцип правової рівності бюджетів, що складають бюджетну систему України; принцип доступності до загальносуспільних потреб та достатності їх бюджетного фінансування; принцип незалежності бюджетної системи від політики.***

Принцип правової рівності бюджетів, що складають бюджетну систему України пов'язаний із принципами єдності бюджетної системи України і самостійності, а також правовою формою бюджетів. Бюджет – це не тільки фінансовий план, а і нормативно-правовий акт, оскільки приймається законом або рішенням відповідних рад. Правова форма бюджету забезпечує його дотриманням та виконання, захищає бюджетних споживачів. Адміністративно-територіальний устрій країни поєднує 24 області та міста Київ і Севастопіль, з особливим статусом, що і відображено в бюджетах. Незважаючи на різні природні ресурси, умови економічного розвитку, історичні традиції, бюджети цих адміністративно-територіальних одиниць хоч і мають різні обсяги коштів, але мають рівний правовий статус і соціально-економічне значення.

На цей час йде жваве обговорення адміністративно-територіальної реформи в Україні. З метою поширення прав органів місцевого самоврядування та децентралізації влади пропонується новий адміністративний устрій країни, місцеве самоврядування буде складатися з

трьох рівнів: громада (об'єднання поселень), повіт (об'єднання громадян) та регіони (області, міста Київ та Севастопіль). Фахівці відмічають, що формування нового адміністративного устрою України буде дискусійним у частині децентралізації повноважень. Зазначається, що, незважаючи на те, що децентралізація є метою, а нова адміністративно-територіальна структура – засобом, саме він часто перебирає на себе найбільше уваги громадськості, а також спричиняє найгостріші баталії. Фахівці наголошують: «...потребу нового устрою зумовлює сама ідея передання повноважень на низовий рівень. Для того, щоб система була ефективною, належить збільшити громади та райони. Інакше децентралізація повноважень і фінансів буде випусканням води у пісок» [160].

Безумовно, запропоновані зміни потребують і змін у бюджетній системі, тому важливо дотримуватися принципу рівності бюджетів у правовому значенні. Не може бути бюджетів важливих і не важливих для держави та місцевого самоврядування. Адміністративна реформа передбачає зменшення кількості органів місцевого самоврядування і поширення власних та делегованих повноважень. За даними Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України, кількість 27 областей (включаючи Севастополь і Київ) залишиться, а їх назва зміниться на регіони, 490 районів перетвориться на 120-150 повітів (включаючи райони Луганської та Донецької областей), кількість територіальних громад зменшиться з 31 000 до 1 500-1 800. Повноваження з розгляду та затвердження бюджетів надаються обласним радам, районним та громадам, а виконання – відповідним виконавчим органам. Передбачається, що до повноважень органів місцевого самоврядування, які фінансуються з місцевих бюджетів за рахунок власних коштів, будуть належати наступні:

- 1) планування розвитку громади та формування бюджету;
- 2) економічний розвиток, залучення інвестицій, розвиток підприємств;

- 3) управління земельними ресурсами, надання дозволів на будівництво, прийом будинків в експлуатацію;
- 4) розвиток місцевої інфраструктури (утримання і будівництво доріг, водопостачання, теплопостачання та газопостачання, водовідведення, благоустрій території);
- 5) надання житлово-комунальних послуг;
- 6) утримання вулиць і доріг;
- 7) організація пасажирських перевезень;
- 8) громадська безпека силами муніципальної міліції;
- 9) пожежна охорона [161].

Порівняно з існуючими бюджетними повноваженнями органів місцевого самоврядування, надані повноваження значно поширені і потребують відповідного фінансування із власних бюджетів, що залежить від податкової бази і прав на формування та використання власних фінансових ресурсів органами влади та органами місцевого самоврядування. Бюджетна діяльність органів місцевого самоврядування визначається правом на формування бюджетів і використання коштів цих бюджетів.

Отже, *принцип правової рівності бюджетів, що складають бюджетну систему України*, означає рівність у визначенні бюджетних повноважень усіх учасників бюджетного процесу, встановлення та виконання видаткових зобов'язань, формування власних доходів за рахунок податкових і неподаткових доходів, витрачання коштів на цілі, що передбачені бюджетом та БКУ. Правова рівність бюджетів забезпечується їх єдністю, самостійністю та субсидіарністю. Таким чином ці принципи пов'язані між собою.

Принцип доступності до загальносуспільних потреб та достатності їх бюджетного фінансування визначає, що бюджетна система у країні повинна бути побудована таким чином, щоб державні та місцеві бюджети були не тільки рівними у правовому відношенні стосовно бюджетних повноважень задіяних суб'єктів, а і враховували особливості відповідних адміністративних територій стосовно природних, трудових,

фінансових, матеріальних ресурсів. Відповідно до Конституції України, кожен громадянин України має право на достатнє харчування, одяг, житло, медичне обслуговування, безпечне довкілля і якість харчових продуктів (ст.ст. 48-53 Конституції України). Держава повинна забезпечувати доступність громадян до освіти і дбає про розвиток фізичної культури та спорту, забезпечення санітарно-епідемічного благополуччя. Щоб ці соціальні послуги, які гарантуються Основним Законом, були доступними, необхідне відповідне фінансування з державного та місцевих бюджетів. У майбутньому пропонується закріпити на рівні громади види соціальних послуг, які повинні фінансуватися за рахунок коштів державного бюджету і бути розподілені в залежності від кількості мешканців території, на якій вони надаються.

Відповідно до проекту адміністративно-територіальної реформи, за рахунок коштів держави органи державної влади будуть надавати наступні послуги:

- соціальна допомога через територіальні центри у громадах;
- адміністративні послуги через центри їх надання;
- управління школами та дитячими садками;
- первинна медична допомога;
- утримання та організація роботи клубів, будинків культури, бібліотек, стадіонів, спортивних майданчиків;
- виплата пенсій, субсидій, забезпечення пільгами;
- казначейське обслуговування;
- контроль санітарного та епізоотичного стану;
- реєстрація актів цивільного стану [161].

Стабільність фінансування цих послуг та інших загальносуспільних потреб повинна забезпечуватися плануванням коштів у фіксованому процентному відношенні до кількості мешканців, які отримують ці послуги на даній території. У чинному БКУ передбачено при плануванні бюджету застосовувати фінансовий норматив бюджетної забезпеченості, відповідно до якого розраховується гарантований державою в межах наявних бюджетних

коштів рівень фінансового забезпечення завдань і функцій, які здійснюються відповідно Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевими державними адміністраціями, виконавчими органами місцевого самоврядування, що використовується для визначення обсягу міжбюджетних трансфертів. Вказано норма, на жаль, як правило, не працює, оскільки межі наявних бюджетних коштів для цих послуг мінімальні. При плануванні бюджетів, на жаль, спочатку визначається обсяг доходів на майбутній бюджетний період у державному та місцевих бюджетів, а потім визначаються стосовно вказаного фінансового нормативу обсяги коштів і напрями їх витрачання. Для стабільного та достатнього фінансування загальносуспільних потреб бюджетним споживачам доцільно спочатку визначати необхідні види витрат та обсяги їх фінансування, а потім під ці витрати встановити доходи в потрібній кількості у відповідному бюджеті.

Наприклад, у науковій літературі обговорюється проблема доступності вищої освіти в Україні, яка гарантується Конституцією України і залежить від плати за освіту, що покладається не тільки на державу, а і на здобувача освітніх послуг. Розглядаючи цю проблему, Л.С. Шевченко приходять до висновку, що «подальший розвиток платної вищої освіти в Україні є певною мірою виправданим. Однак платність освіти повинна мати спеціальні фінансові компенсатори: гранти державних і приватних освітніх фондів; спеціальні стипендії для обдарованої молоді; ваучерне фінансування вищих навчальних закладів; розвиток студентського кредитування. Потрібні рішучі заходи й з детінізації оплати навчання у вищому навчальному закладі» [162, с. 16]. Безумовно, припустимо погодитися з тим, що освіту можливо здобувати за рахунок власних або залучених коштів. Проте право на вищу освіту, що гарантує Конституція України громадянам, потребує бюджетного фінансування кожному бажаному хоч раз у житті. До саме такого висновку прийшли судді Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 50 народних депутатів України про офіційне тлумачення положень частини третьої статті 53 Конституції України: «держава забезпечує

доступність і безоплатність дошкільної, повної загальної середньої, професійно-технічної, вищої освіти в державних і комунальних навчальних закладах» у частині доступності та безоплатності отримання вищої освіти на конкурсних засадах у вищих навчальних закладах України [163].

У рішенні Конституційного Суду України встановлюється, що доступність освіти, як конституційна гарантія реалізації права на освіту на принципах рівності, визначених статтею 24 Конституції України означає, що нікому не може бути відмовлено у праві на освіту, і держава має створити можливості реалізувати це право. І далі суд вважає, що виходячи з суспільних потреб та розмірів бюджетних призначень, визначених у законі про Державний бюджет України, формується державне замовлення на підготовку фахівців з вищою освітою за напрямками і спеціальностями відповідних освітньо-кваліфікаційних рівнів [163].

Це рішення надає право кожному громадянину за рахунок бюджетних коштів здобути вищу освіту, проте для його реалізації потрібно закласти принцип доступності загальносуспільних потреб у матеріальну бюджетну діяльність.

На думку Голови Верховної Ради України, державні гарантії доступності і безоплатності освіти у державних і комунальних навчальних закладах визначаються переважно фінансово-економічною спроможністю держави, проте бюджетні асигнування на освіту держава зобов'язана забезпечувати у розмірі не менше 10 відсотків національного доходу [163]. Враховуючи наявність і потребу у вищих навчальних закладах, держава розподіляє між ланками бюджетної системи заплановані кошти на їх утримання, що потребує чіткого дотримання вказаного фінансування.

Доступність безоплатної медичної допомоги, що гарантується громадянам як загальносуспільна потреба, також розглядалася Конституційним Судом України, оскільки сутність терміну «безоплатність медичної допомоги», наприклад, на думку Міністерства охорони здоров'я України, вичерпується відсутністю безпосереднього розрахунку пацієнта за

одержану послугу не лише в момент, а й до та після її надання. У цьому разі витрати на медичну допомогу відшкодовуються за рахунок бюджету, страхових фондів або інших джерел, визначених законодавством [164]. Проте і на цей час відсутній розрахунок бюджетного фінансування медичних послуг, а страхові фонди, як і інші джерела фінансування цих витрат, залишаються законодавчо не визначеними. І це незважаючи на те, що Конституційний Суд України вирішив, що термін «безоплатна медична допомога» слід розуміти так, що «у державних та комунальних закладах охорони здоров'я медична допомога надається всім громадянам незалежно від її обсягу та без попереднього, поточного або наступного їх розрахунку за надання такої допомоги» [164].

Актуальним залишається вирішення питання про реалізацію права громадян на доступність безоплатних медичних послуг, оскільки у бюджетах не вистачає на це грошей. При обговоренні цього рішення Конституційного Суду України фахівці прийшли до висновку, що «...на сей час фінансування закладів охорони здоров'я сягає лише 40 відсотків від потреби і здійснюється за так званим «подушним» принципом. Нестача державних коштів веде до того, що безоплатна медична допомога заміщується платною» [165]. Отже, доступність медичної допомоги потребує встановлення обсягу бюджетних коштів, виходячи з потреб закладів охорони здоров'я, які, на наш погляд, повинні розраховуватися не за кількістю «койка-міст», а за кількістю мешканців адміністративно-територіальної одиниці, відповідно якої затверджується бюджет, оскільки право на безоплатну медичну допомогу проголошується для всіх громадян. Спеціальні медичні послуги можуть надаватися за потребою, але повинен бути перелік безоплатних медичних послуг, встановлених законом.

Враховуючи наведені приклади щодо реалізації права громадян на освітні та медичні послуги, потребує законодавчого впровадження принцип доступності до загальносуспільних потреб щодо вирішення питань стосовно бюджетного фінансування вищої освіти кожному бажаючому раз у житті та

переліку і обсягу фінансування безоплатних медичних послуг усім громадянам, що мешкають на відповідній території за адміністративним поділом, тобто відповідним бюджетним споживачам.

Потрібно враховувати, що достатність бюджетного фінансування доступних загальносуспільних потреб залежить від наявних фінансових ресурсів у бюджетах, що складають бюджетну систему. З цих позицій дуже важливо переглянути джерела наповнення доходної бази бюджетів. Слушною можливо вважати пропозицію авторів адміністративно-територіальної реформи стосовно закріплення за місцевими бюджетами наступних платежів: 60 % податків на доходи фізичних осіб, 25 % екологічного податку; 5 % акцизного податку з реалізації підакцизних товарів; 100 % єдиного податку; 100 % податку на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності; 100 % податку на майно (нерухомість, транспорт, земля) [161]. Також вважаємо за доцільним поширення джерел бюджетних надходжень за рахунок права на отримання доходів бюджетних установ від господарської діяльності, що значно поширить доходну частину місцевих бюджетів.

Отже, реалізація принципу достатності залежить від доступності і повноти фінансування загальносуспільних потреб, і тому важливо поєднати ці складові у принцип бюджетної діяльності як принцип доступності до загальносуспільних потреб та достатності їх бюджетного фінансування.

Принцип незалежності бюджетної системи від політики має важливе значення для здійснення стабільної, зваженої, матеріальної бюджетної діяльності. Реалізація цього принципу залежить від своєчасного, точного і повного виконання бюджетних повноважень на другій стадії бюджетного процесу, тобто при обговоренні та прийнятті рішення про Державний бюджет або місцевий, відповідним представницьким органом влади. На другій стадії бюджетного процесу право Верховної Ради України щодо затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього встановлюється Конституцією України (ст. 85), а також деталізується у

нормах БКУ. Конституційні повноваження Верховної Ради України встановлюють також право на здійснення контролю за виконанням Державного бюджету України і прийняття рішення щодо звіту про його виконання, але ці повноваження є вже результатом реалізації першого – обговорення та прийняття закону про Державний бюджет України – і перекликаються з принципом узгодженості бюджетної політики. Проте на відміну від принципу узгодженості бюджетної політики, який передбачає узгодженість дій учасників бюджетного процесу, принцип незалежності бюджетної системи встановлює відокремленість, самостійність кожного бюджету і захищеність від втручання в матеріальну бюджетну діяльність. Незалежність бюджетів від політики забезпечується виконанням Верховною Радою України своїх обов'язків та завдань на достатньому рівні і відповідно до повноважень, встановлених БКУ у повному обсязі та у визначений термін.

Незалежність бюджетної системи можливо розглядати у двох аспектах: по-перше, в незалежності Верховної ради України від політичних амбіцій, кон'юнктурних рішень при розгляді та прийнятті закону про Державний бюджет України і місцевих рад; а по-друге, незалежність бюджетів, що складають бюджетну систему України, забезпечується їх правом на самостійність, повноту, обґрунтованість. Принцип незалежності бюджетної системи від політики вимагає реалізації першого аспекту.

При розгляді принципу незалежності в судовій діяльності Т.В. Галайденко приходять до висновку про необхідність розмежування категорій «принцип» і «гарантії», оскільки принципи покликані створювати напрями розвитку та функціонування, а гарантії у праві є інструментом їх реалізації. Далі автор констатує, що цілком доцільною є система послідовних категорій: принципи – гарантії – процедури [166, с. 38].

За аналогією, в бюджетному праві при розгляді та затвердженні державного бюджету реалізація принципів має забезпечуватися гарантіями, гарантії – відповідними бюджетними повноваженнями. Аналіз бюджетного законодавства та практики бюджетної діяльності законодавчого органу влади

свідчить про декларативність норм бюджетного права. Визначаючи строки розгляду бюджетного закону, Верховна Рада України сама їх порушує і не несе за це відповідальності. Матеріальні бюджетні повноваження визначають зміст та обов'язки органів державної влади у сфері функціонування бюджетної системи. Бюджетні повноваження України як суверенної держави і місцевих органів самоврядування гарантуються перш за все нормами Конституції України. Оскільки Україна як держава реалізує свої бюджетні повноваження через Верховну Раду України та Кабінет Міністрів України, норми Конституції України, які встановлюють основні повноваження України як держави в галузі Державного бюджету України, деталізуються Регламентом Верховної Ради України та Законом України «Про Кабінет Міністрів України». Приписи цих нормативних актів є нормами конституційного права. Вони не включаються в бюджетне право як центральну частину фінансового права. Але без них не можна уявити собі обсяг повноважень держави у галузі бюджету, повноважень Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України. Регламент Верховної Ради України (Глава 27) визначає повноваження Верховної Ради України в галузі Державного бюджету та щодо контролю за його виконанням. Відповідно до ст. 27 Регламенту Верховної Ради України, до бюджетних повноважень останньої належить:

- визначення Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період;
- підготовка до розгляду проекту закону про Державний бюджет на наступний рік;
- представлення проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік Верховній Раді;
- процедура розгляду проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік;
- підготовка проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік до першого читання;

- розгляд проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік у першому читанні;
- підготовка та розгляд проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік у другому читанні;
- підготовка та розгляд проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік у третьому читанні;
- порядок внесення змін до закону про Державний бюджет України;
- контроль за виконанням закону про Державний бюджет України [167].

Відповідно до Регламенту Верховної Ради України детально визначаються строки і процедура реалізації бюджетних повноважень. Так, згідно зі ст. 156 вказаного Регламенту, пропозиції, направлені до комітету, до предмета відання якого належать питання бюджету, після 1 жовтня року, що передує плановому, та/або з порушенням встановлених вимог, не розглядаються. Відповідно до ст. 157 цього ж документа, Верховна Рада розглядає проект закону про Державний бюджет України на наступний рік у першому читанні не пізніше 20 жовтня року, що передує плановому. Проте виходячи з практики бюджетної діяльності, ці норми постійно порушуються (див. підрозділ 1.3).

Закон України «Про Кабінет Міністрів України» також регламентує повноваження уряду в галузі Державного бюджету. Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» має розділ, в якому регламентується матеріальна і фінансова основа місцевого самоврядування, повноваження місцевих рад та їх органів у галузі місцевих бюджетів. Таким чином, гарантії виконання принципів бюджетного права закладаються в діяльність Верховної Ради України, проте не дотримуються при їх реалізації у повному обсязі.

У 2016 році намітилися позитивні тенденції в бюджетному процесі щодо вдосконалення виконання владними суб'єктами бюджетних повноважень на стадіях складання, розгляду та затвердження бюджету.

24 червня 2016 року Кабінет Міністрів схвалив проект Основних напрямків бюджетної політики на 2017 рік (так звана Бюджетна резолюція). Проект Основних напрямків бюджетної політики на 2017 рік був розроблений Міністерством фінансів відповідно до Програми діяльності Кабінету Міністрів України, Коаліційної угоди, завдань Плану пріоритетних дій Уряду на 2016 рік і Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» та ґрунтується на положеннях програм співпраці з МВФ та іншими міжнародними організаціями [168].

Важливо, що під час доопрацювання проекту було враховано всі пропозиції Адміністрації Президента України, міністерств, спільних представницьких органів сторони роботодавців та репрезентативних всеукраїнських об'єднань профспілок на національному рівні й інших фахівців. Бюджетна резолюція на 2017 рік сформована по-новому, оскільки містить орієнтовні основні прогностичні макропоказники економічного і соціального розвитку України на 2018 та 2019 роки, що дозволять забезпечити збалансованість та стійкість бюджетної системи у середньостроковій перспективі [168].

Обговорення та затвердження Державного бюджету на наступний рік повинно пройти на парламентських слуханнях з урахуванням думок фахівців, без політичного популізму та у встановлені терміни. Введення нових стандартів у розробку бюджетів відповідає вимогам принципу незалежності бюджетів, що складають бюджетну систему, і закладає основи стабільності та ефективності бюджетного процесу на місцевому рівні, а також підґрунтя неупередженої і обґрунтованої процесуальної бюджетної діяльності.

Таким чином, принципи матеріальної бюджетної діяльності – *принцип правової рівності бюджетів, що складають бюджетну систему України; принцип доступності до загальносуспільних потреб та достатності їх бюджетного фінансування; принцип незалежності бюджетної системи від політики* – складають фундамент матеріальної бюджетної діяльності,

потрібний для формування бюджетної системи з урахуванням особливостей сучасної економіки та її правового регулювання.

2.2 Поняття та зміст принципів бюджетного процесу як інституту бюджетного права

Дослідження принципів бюджетного процесу потребує уточнення поняття «бюджетний процес» і його місця в системі бюджетного права, оскільки за етимологією цієї категорії в бюджетному праві є особливості її використання порівняно з іншими галузями і підгалузями права. Типовим в юридичній науці є розуміння поняття «процес» як судового дійства за участю спеціальних суб'єктів, таких як суд, позивач, відповідач, з метою розгляду та захисту прав. На думку С. Ніщимної, бюджетний процес не відповідає сутності правового юридичного процесу і тому правильніше вести мову про бюджетні процедури – встановлені державою обов'язкові правила, відповідно до яких регламентуються стадії бюджетного процесу [45, с. 321]. Такий розгляд бюджетного процесу, на наш погляд, звужує його сутність до сукупності процедур зі складання проектів бюджетів, розгляду та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), підготовку і розгляд звіту про виконання бюджету та прийняття рішення щодо нього, як встановлює ст. 19 БКУ.

У словнику української мови «процедура» тлумачиться як офіційно встановлений чи узвичаєний порядок здійснення, виконання або оформлення чого-небудь [124]. Іноді у підручниках поняття «бюджетний процес» та «бюджетна процедура» ототожнюють і використовуються як синоніми [167]. Іноді бюджетна процедура розглядається як складова бюджетного процесу,

як, наприклад, процедура бюджетного планування в бюджетному процесі в Україні [170, с. 19]. Подібним є погляд на бюджетний процес як сукупність процедур у авторів Науково-практичного коментаря до Бюджетного кодексу України, де визначається, що розуміння бюджетного процесу полягає в тому, що вся діяльність, яка базується на владних повноваженнях тих чи інших органів, має бути підпорядкована чітким процедурним формам, котрі забезпечують законність, доцільність і обґрунтованість їх діяльності [151, с. 10]. Також у нормативних документах, що регламентують бюджетний процес, поняття «процедура» використовується у визначенні необхідних дій для його організації. Наприклад, процедура розпорядження майном суб'єктів господарювання, які визнані банкрутом і не можуть бути одержувачами бюджетних коштів [171].

Погляд на тотожність понять «бюджетна процедура» та «бюджетний процес», на наш погляд, є наслідком використання терміну «бюджетна процедура» стосовно бюджетного процесу при прийнятті спільного бюджету країн Євросоюзу на наступний рік. Наприклад, у Європейському парламенті (ЄП) при плануванні бюджету Європейського Союзу (ЄС) використовується поняття «бюджетна процедура», яка розглядається як «здійснення бюджетних повноважень, що полягає у визначенні загальної суми і розподілі щорічних витрат і доходів ЄС, що необхідні, щоб покрити їх, а також у здійсненні контролю за виконанням бюджету. Сама бюджетна процедура включає в себе п'ять етапів: перший – склад проекту бюджету, другий – установлення джерел доходів та напрямів і обсягів витрат, тобто окремий розгляд інформації про доходи та витрати, третій – бюджетні читання у ЄП, четвертий – розгляд у парламентських комітетах та прийняття бюджету в комітетах та ЄП і п'ятий – розгляд та прийняття доповнень, корегування і модифікація поправок між національними бюджетами та бюджетом ЄС. На слуханнях ЄП розглядають детальну інформацію про виконання бюджету та докладну інформації про бюджетний контроль [172, с. 1].

Використання поняття «бюджетна процедура» у Парламенті ЄС пов'язане з тим, що процедура ухвалення бюджету ЄС із правотворчої процедури перетворюється на процедуру затвердження закону про бюджет. Розглянемо детальніше, чим це перетворення обумовлено.

Специфіка бюджетної процедури в ЄС зумовлена поділом бюджетних витрат на обов'язкові і необов'язкові. Попередній проект бюджету складається Комісією ЄП та направляється до Ради ЄП, де проходить затвердження кваліфікованою більшістю голосів і в якості остаточного проекту бюджету направляється до ЄП на схвалення не пізніше 5 жовтня року, що передує року виконання бюджету. Якщо парламент протягом 45 днів після отримання проекту схвалить або не розгляне проект бюджету, то бюджет вважається прийнятим. Європейський парламент також може простою більшістю голосів внести поправки до статті необов'язкових витрат бюджету та/або абсолютною більшістю голосів запропонувати модифікації статей обов'язкових витрат. Після цього протягом 15 днів Рада може погодитися з поправками і модифікаціями ЄП або навіть у певних випадках не розглядати їх і затвердити бюджет. Проте можливий і інший варіант. Рада кваліфікованою більшістю може модифікувати поправки Європейського парламенту та/або, залежно від того, чи ведуть модифікації Європейського парламенту до збільшення витрат інституту чи ні, не приймати такі модифікації (що рівносильно відхиленню) або кваліфікованою більшістю відкинути їх, а також змінити їх. При останньому варіанті розвитку подій проект бюджету повертається назад до Європарламенту. ЄП протягом 15 днів може змінити або відхилити модифікації Ради більшістю в 3/5 голосів або не розглядати проект бюджету і затвердити його. ЄП може також відхилити бюджет загалом більшістю в 2/3 голоси, як вказує ст. 272 Договору про Європейський Союз, «керуючись важливими аргументами». Як видно, процедура прийняття бюджету в ЄС відрізняється від інших законодавчих процедур, що характерно і для бюджетних процедур у державах-членах ЄС. Інша справа – бюджетні процедури демократичних держав, що надають

органам, які безпосередньо обираються громадянами, широкі можливості впливати на структуру витрат у процесі обговорення [173, с. 70–74].

Таким чином, бюджетна процедура в Європейському Союзі не надає можливостей широкого обговорення тих показників доходів та витрат, які вже визначені експертами ЄП у повному обсязі. Фахівці вважають, що «гармонійне проходження бюджетної процедури сьогодні багато в чому зумовлено реалізацією положень міжінституційних угод від 6 травня 1999 р. між Європейським парламентом, Радою та Комісією про бюджетну дисципліну та вдосконаленням бюджетної процедури, яка передбачає консультації сторін як заздалегідь, так і в рамках бюджетного процесу. Лісабонський договір 2007 скасовує поділ витрат Союзу на обов'язкові і необов'язкові. З цієї причини бюджетна процедура істотно спрощується і стає схожою на «звичайну законодавчу процедуру». У межах нової бюджетної процедури Європейський парламент і Рада володітимуть практично однаковими правами» [169, с. 74–75].

У даному випадку використовується поняття «бюджетна процедура», але це, на наш погляд, пов'язано з перекладом, а не з усвідомленням сутності бюджетного процесу. Цілком погоджуємося з авторами наведеного підручника, що надана бюджетна процедура фактично є стверджуючою закон про бюджет процедурою.

На відміну від поняття сутності бюджетної процедури у Європейському парламенті, бюджетний процес у чинному законодавстві визначається як регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства (п. 10. ст. 2 БКУ). Це поняття увійшло у науковий обіг, у бюджетну законотворчу діяльність і використовується у вказаному законодавцем значенні. Слушним є зауваження С. Ніщимної, що унікальність бюджетного права полягає в тому, що вона є матеріально-процесуальною підгалуззю бюджетного права. На відміну від цивільного, господарського,

кримінального чи арбітражного та адміністративного процесу, бюджетний процес не розглядається як самостійний вид матеріального бюджетного права, це його невід'ємна частина, він не має відокремлених від бюджетного права об'єкта, предмета, завдань і функцій правового регулювання [45, с. 321].

Бюджетний процес – це унікальна правова конструкція, яка характеризується власними особливостями побудови, але пов'язана з іншими інститутами бюджетного права. Принципи бюджетного процесу потребують розгляду з позицій як загальних правових правил поведінки суб'єктів бюджетних правовідносин, так і з позицій особливостей бюджетно-процесуальної діяльності учасників бюджетного процесу. Цілком поділяємо погляди науковців стосовно розмежування принципів бюджетного права і бюджетного процесу та все ж таки повинні наголосити на тому, що відмінність цих принципів полягає в їх дії в різних сферах, що відбувається в умовному поділі бюджетних правовідносин і в їх межах – поділі бюджетної діяльності на бюджетно-матеріальну та бюджетно-процесуальну діяльність.

З цих позицій цілком не допустимим є розмежування принципів бюджетного права та бюджетного процесу на підставі різних сфер і напрямів їх діяльності. Принципи бюджетного права є визначальними вимогами побудови всіх інститутів бюджетного права і всіх напрямів правового регулювання бюджетних відносин, а принципи бюджетного процесу визначають основи побудови бюджетно-процесуальної діяльності. Такий підхід до розмежування принципів бюджетного права і принципів бюджетного процесу обумовлено структурою побудови бюджетних правовідносин та особливостями змісту бюджетного процесу. В адміністративному праві можливо розділяти принципи адміністративного права та адміністративного процесу як окремих правових підгалузей. Наприклад, Р.С. Мельник визначає, що «принципи адміністративного права та принципи адміністративної процедури не є синонімами, ... між ними необхідно бачити різницю, яка полягає у тому, що принципи

адміністративної процедури – це конкретизований перелік принципів адміністративного права лише в одній сфері діяльності публічної адміністрації – адміністративно-процедурній. Принципи ж адміністративного права, так би мовити, охоплюють усі напрямки та сфери функціонування публічної адміністрації, зокрема ті, що знаходять прояв у її надрах (внутрішньо організаційні відносини) [31, с. 69]. Стосовно принципів бюджетного права та бюджетного процесу, різниця у сфері їх дії не досить чітко розмежовується, оскільки принципи бюджетного права є підґрунтям дії усіх інших інституційних принципів, зокрема і принципів бюджетного процесу. Більш точною є позиція І.О. Образцової, яка визначає, що принципи бюджетного процесу, на відміну від принципів бюджетного права, знаходять прояв у правозастосовній діяльності, яка реалізується під час формування, розподілу та використання бюджетних коштів усіх рівнів влади. У зазначених принципах втілюються найголовніші особливості цієї діяльності, а також її цілеспрямованість [77, с. 91].

Принципи бюджетного процесу в науковій літературі аналізуються у двох аспектах. По-перше, як інституційні принципи вказаного правового вища, а по-друге, як принципи окремих стадій бюджетного процесу. Перелік цих принципів різноманітний, що обумовлено поглядами вчених на цю проблему в межах інших досліджених проблем.

У своїй роботі Т. Мазур простежує принципи бюджетного процесу в контексті інтеграції України до Європейського Союзу і визначає наступні принципи бюджетного процесу ЄС: єдності, універсальності, рівноваги, повноти і єдності, спеціалізованості, щорічності, єдиного рахунку, ефективності фінансового управління, прозорості [175, с. 300]. Принципи бюджетного процесу України автор визначає ті ж самі, що і принципи бюджетної системи України, тобто не відмічає різниці між ними, а стверджує, «... що принципи бюджетного процесу відображають умови побудови бюджетної системи України та політики» [175, с. 301].

Визначаю стадії інтеграції України з ЄС і адаптації українського

законодавства до законодавства ЄС, Ю. Пустовіт пропонує закріпити на законодавчому рівні принципи бюджетного процесу ЄС у чинному бюджетному законодавстві України, до яких відносить наступні: щорічності; бюджетної дисципліни; попереднього планування доходів та видатків бюджету; ефективності та економічності, дванадцятої системи, контролю за виконанням бюджету, звітності [76, с. 4]. Зважаючи на сучасний фінансовий стан України, важку економічну і політичну ситуацію на сході країни, деякі принципи виглядають передчасними, а їх впровадження в чинне бюджетне законодавство – необґрунтованим.

З іншого боку, такі запропоновані принципи, як контроль або звітність, на наш погляд, не належать у правовому розумінні цих категорій до принципів. Контроль повинен відбуватися на всіх стадіях бюджетного процесу, бюджетний контроль притаманний усім учасникам бюджетного процесу і тому є особливим видом діяльності у бюджетних відносинах, а не принципом. Доцільно враховувати думки вчених, що бюджетний процес повинен постійно відтворюватися шляхом організованого, закономірного впливу суб'єкта управління на об'єкт управління у визначених напрямках та із заданою цілю, а контроль є функцією управління та найбільш стійкою стадією управлінської діяльності. З цих позицій О.П. Гетманець пропонує визначені у ст. 7 БКУ принципи, які побудовані з урахування загальних засад бюджетної системи, доповнити та уточнити щодо бюджетного процесу та його складової – контролю шляхом внесення змін до діючого бюджетного законодавства, визначивши принципи бюджетного контролю як «Принципи бюджетного процесу і принципи бюджетної системи України», і окремо сформулювати принципи бюджетного контролю [52, с. 23]. Звітність у бюджетному контролі розглядається як один із засобів його проведення. Отже, принципи бюджетної системи та принципи бюджетного процесу не можуть розглядатися як тотожні явища, тому що сутність бюджетної системи не дорівнює сутності бюджетного процесу, як і матеріальна бюджетна діяльність за змістом бюджетних повноважень відрізняється від

процесуальної бюджетної діяльності.

При вивченні сутності бюджетного процесу України Н.П. Кайдаш з'ясовує наступні принципи бюджетного процесу: розподілу бюджетних повноважень між органами представницької і виконавчої влади; спеціалізації бюджетних показників; щорічності бюджету; гласності, наочності; достовірності [176]. Проте вказані принципи цілком природно визначити як основні вимоги побудови бюджетних правовідносин без урахування особливостей бюджетно-процесуальної діяльності.

О.П. Орлюк доповнює вказаний перелік наступними принципами:

- принцип реальності включення показників доходів і видатків. Доходи повинні включатися до бюджету за джерелами, видатки – за цільовим призначенням;
- принцип порівняльності, який полягає в систематизації доходів і видатків бюджету за певними ознаками, що дають можливість здійснити загальнодержавне і міжнародне зіставлення бюджетних даних;
- принцип повноти обсягу в бюджеті, який означає, що до кожного бюджету включаються всі кошти, що направляються із прибутково-видаткової частини;
- принцип застосування балансового методу, який спрямований на встановлення правильного співвідношення між доходами і видатками всіх бюджетів, а також між натуральними і фінансовими показниками [177, с. 175–176].

У наданих принципах відображаються особливості бюджетних правовідносин при побудові як бюджетних фондів, бюджетної системи, так і здійсненні бюджетного процесу, проте бюджетно-процесуальна діяльність, як регламентована бюджетним законодавством діяльність, на визначених стадіях має власні специфічні риси, що повинні визначити відповідні принципи.

При аналізі принципів бюджетної системи України на сучасному етапі розвитку держави А.С. Нестеренко приходять до висновку про необхідність

відокремлення принципів бюджетного процесу на законодавчому рівні (ст. 7 БКУ) і вказує, що бюджетний процес здійснюється на таких принципах:

- принцип ефективності – при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів;

- принцип публічності і прозорості – Державний бюджет України та місцеві бюджети затверджуються, а рішення щодо звіту про їх виконання приймаються відповідно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим, відповідними радами;

- принцип відповідальності учасників бюджетного процесу – кожен учасник бюджетного процесу несе відповідальність за свої дії або бездіяльність на кожній стадії бюджетного процесу [149, с. 47].

Вже зазначалося, що вказані принципи визначають вимоги правового регулювання бюджетною сферою, тобто належать до загальноправових засад реалізації бюджетних правовідносин. Підтримуємо думку А.С. Нестеренко стосовно відокремлення інституційних принципів бюджетного права, але, зважаючи на те, що принципи бюджетного права, спираючись на загальні принципи права і загальні принципи фінансового права, охоплюють власні загальні принципи бюджетного права як підгалузі фінансового і тим самим надають підґрунтя для формування спеціальних інституційних принципів, потребують визначення принципів регулювання бюджетно-процесуальних відносин. Подібний підхід до визначення інституційних принципів бюджетного права присутній у наукових роботах. Так, О. Кузьменко при розгляді теоретико-правових основ регулювання міжбюджетних відносин приходить до висновку про необхідність виконання бюджетних повноважень учасниками бюджетного процесу на засадах економічної ефективності, соціальної справедливості, бюджетної необхідності і відповідальності за прийняття рішень, а особливість правового регулювання міжбюджетних

відносин визначається тим, що спирається на рівні права об'єднання громадян (громад в адміністративно-територіальних одиницях) і держави в цілому [178, с. 68].

Подібний погляд на принципи бюджетного процесу, які спираються на принципи бюджетного права, притаманний С. Ніщимній. При розгляді принципів публічної фінансової діяльності С. Ніщимна надає власний своєрідний перелік принципів бюджетного процесу та відповідної діяльності:

- 1) щорічність розроблення та прийняття бюджетів усіх рівнів;
- 2) плановість;
- 3) належна правова форма бюджету;
- 4) розподіл бюджетних повноважень між органами представницької і виконавчої влади загальнодержавного та місцевого рівнів;
- 5) пріоритет видаткових повноважень над доходними;
- 6) послідовність залучення до бюджетної діяльності органів публічної влади;
- 7) рівність бюджетних повноважень органів місцевого самоврядування;
- 8) ефективність, економічність і результативність;
- 9) загальне (сукупне) фінансування видатків;
- 10) адресність і цільове використання бюджетних коштів;
- 11) публічність і прозорість;
- 12) принцип гласності у бюджетному процесі та бюджетній діяльності;
- 13) відповідальність учасників бюджетного процесу [45, с. 322].

Цілком поділяючи підходи вченої до визначення принципів бюджетного процесу як інституційного утворення, вважаємо за доцільним більш точно відобразити в них бюджетно-процесуальну діяльність як особливий правовий інститут, спрямований на досягнення мети бюджетного процесу – справедливого та неупередженого розподілу суспільних благ.

В окремих наукових роботах принципи бюджетного процесу розглядаються як принципи, що відображають сутність окремих стадій бюджетного процесу. Так, у праці В. Вдовічена визначаються принципи відповідальності у сфері виконання бюджетів за доходами, до яких автор відносить загальні принципи правової відповідальності та принципи фінансово-правової відповідальності, до яких відносяться наступні спеціальні принципи: відмежування фінансово-правових санкцій від

фінансово-правового обов'язку, співвідношення фінансово-правової відповідальності з іншими видами відповідальності, своєчасності, індивідуального характеру покарання, регламентованості [179, с. 144]. З цього приводу зазначимо, що цілком поділяємо точку зору автора на побудову принципів бюджетних правовідносин і принципів юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства, проте принципи відповідальності слід розглядати не тільки в межах окремої стадії бюджетного процесу, а і в межах дослідження бюджетного контролю.

Сучасні погляди науковців, авторів навчальної літератури є майже одноставними стосовно принципів бюджетного процесу, який відбувається на чітких, визначених правових засадах, що властиві бюджетній системі, міжбюджетним відносинам, юридичній відповідальності за порушення бюджетного законодавства, тобто бюджетним відносинам у цілому, але і на власних принципах [180, с. 163–180; 181, с. 140; 182, с. 412; 38, с. 187; 43, с. 315]. У підручнику з фінансового права України за редакцією Л.К. Воронової визначаються наступні принципи бюджетного процесу:

- ***принцип розподілу бюджетних повноважень між органами представницької та виконавчої влади.*** Законодавство встановлює такий розподіл повноважень за стадіями бюджетного процесу: формування та виконання бюджетів віднесено до компетенції виконавчих органів, а розгляд, затвердження та здійснення контролю за виконанням бюджету – до компетенції представницьких органів;

- ***принцип спеціалізації бюджетних показників***, що реалізується через бюджетну класифікацію, яка згідно зі ст. 8 БКУ, закріплюючи вичерпний перелік доходів та видатків бюджетів, полягає в конкретизації доходів за джерелами, а видатків – за цільовим призначенням;

- ***принцип щорічності бюджету***, тобто обов'язковості прийняття бюджету щороку до початку планового року, що дає змогу виявити тенденції розвитку країни, дослідити зміни темпу зростання виробництва тощо;

- *принцип гласності*, що передбачає широке обговорення проекту бюджету, доведення його до населення, публікацію затвердженого бюджету; *наочності* – відображення показників бюджету у взаємозв'язку з економічними показниками розвитку України; *достовірності* – передбачає використання під час формування бюджету його реальних показників та інших, послідовність залучень до бюджетної діяльності державних органів влади [180].

Майже всі вчені мають одностайну думку щодо *принципу розподілу бюджетних повноважень між органами представницької та виконавчої влади*. Цей принцип визначає, як зауважує С.І. Лучковська, що кожному органу, який бере участь у бюджетному процесі, належить певна компетенція, за межі якої він не може виходити. Втручання інших органів у процес складання, затвердження та виконання бюджету не допускається, крім випадків, зазначених у законодавстві [38; 181, с. 148; 182].

Щодо *принципу спеціалізації бюджетних показників*, то він також трактується у навчальній літературі майже однаково, де визначається, що він реалізується через бюджетну класифікацію [38; 43; 181]. Оскільки цей принцип бюджетного процесу ґрунтується на загальних принципах бюджетного права і містить принцип єдності бюджетної системи, яка забезпечується єдиною бюджетною класифікацією, єдиною правовою базою, єдиним порядком виконання бюджетів тощо, то його обґрунтування в якості інституційного принципу є цілком доведеним.

Принцип *щорічності бюджету*, на наш погляд, дублює принцип строковості та періодичності, який, як загальний принцип бюджетного права, притаманний усім бюджетним правовідносинам. Це ж стосується і *принципів гласності, наочності і достовірності*, оскільки *принцип публічності і прозорості*, який встановлюється у ст. 7 БКУ, визначає обов'язки влади щодо інформування громадськості стосовно всіх стадій проходження бюджетів, що складають бюджетну систему України, опублікування прийнятих бюджетів та обговорення і оприлюднення звітів про їх виконання. У науковій

літературі існує думка стосовно введення принципів наочності і гласності замість публічності і прозорості, оскільки ці принципи є ширшими [38, с. 25]. Проте, на нашу думку, поняття «публічність» за змістом у ст. 7 БКУ визначається як загальнодоступність до суспільного огляду, але має і інше наукове навантаження, а «гласність» та «відкритість» використовуються як синоніми публічності. Оскільки поняття «публічність» використовується у сучасних наукових дослідженнях в іншому значенні, то запропоновано внесення змін до ст. 7 БКУ стосовно заміни принципу публічності і прозорості на принципи *прозорості і гласності* (див. підрозділ 1.2) як загальні принципи бюджетного права, що визначають право громадян на доступність усієї інформації про бюджетний процес.

Існують і інші пропозиції щодо відокремлення у принципах бюджетного процесу таких основних засад, як доступність, реальність уведення до бюджетів показників доходів та видатків і принципу порівняльності. У навчальному посібнику з фінансового права С.І. Лучковська пропонує визначити принцип порівняльності, який полягає в систематизації та функціональному угрупованні доходів і видатків бюджету за певними ознаками, які дозволяють здійснювати загальнодержавне та міжнародне зіставлення бюджетних даних [181]. Майже аналогічне визначення цього принципу міститься у навчальному посібнику «Фінансове право» М.О. Мацелика, який також визначає, що до принципів бюджетного процесу, крім принципів розподілу бюджетних повноважень, принципу гласності і наочності, принципу порівняльності, належить принцип балансового методу, спрямований на встановлення правильного співвідношення між доходами і видатками всіх бюджетів, а також між натуральними і фінансовими показниками [182, с. 327]. Стосовно принципу порівняльності бюджетного процесу, то угруповання бюджетних показників відбувається на підставі бюджетної класифікації, яка використовується для складання і виконання державного та місцевих бюджетів, звітування про їх виконання, здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів

державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, проведення фінансового аналізу в розрізі доходів, організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, кредитування, фінансування і боргу, а також для забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівнянності бюджетних показників. Бюджетна класифікація є обов'язковою для застосування всіма учасниками бюджетного процесу в межах бюджетних повноважень (ст. 8 БКУ) [106]. До того ж принцип спеціалізації бюджетного процесу охоплює вимоги і реалізується через бюджетну класифікацію. Також не зовсім зрозумілим є пропозиція авторів вищевказаних підручників стосовно необхідності порівняння бюджетних показників України та інших країн, тому що умови побудови цих бюджетних відносин у кожній країні відрізняються.

Щодо принципу балансового методу як принципу бюджетного процесу, то вважаємо, що цей принцип визначає умови формування моделі економічних відносин у бюджетному плануванні, бюджетному менеджменті, тобто має економічне значення. Для бюджетного процесу більш точне правове значення має *принцип збалансованості*, який встановлює законодавець у ст. 7 БКУ і визначає, що повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період.

У бюджетному праві Росії в основі бюджетного процесу лежать принципи, властиві як для бюджетної системи РФ у цілому, так і тільки для бюджетного процесу. Бюджетний процес ґрунтується на наступних **принципах**:

- *принцип розмежування бюджетної компетенції між органами представницької і виконавчої влади*, який випливає з того, що конституційне і бюджетне законодавство встановлює наступний розподіл компетенції за стадіями бюджетного процесу між гілками влади: складання та виконання бюджету віднесено до повноважень органів виконавчої влади, а

розгляд, затвердження і контроль за виконанням бюджету – до повноважень представницьких органів влади. Кожен орган державної влади чи орган місцевого самоврядування здійснює бюджетні повноваження щодо свого рівня бюджету;

- **принцип спеціалізації бюджетних показників**, що реалізується через бюджетну класифікацію;

- **принцип щорічності бюджету**, що означає обов'язкове прийняття бюджету на кожний календарний рік до початку планованого року;

- **принцип гласності в бюджетному процесі**, що передбачає широке обговорення проекту бюджету представницьким органом відповідного рівня, доведення його до відома населення, опублікування затвердженого бюджету) [43, с. 315].

Стосовно принципів щорічності, то вже зазначалося, що він дублює загальний принцип бюджетного права – строковості та періодичності. Стосовно гласності в бюджетному процесі, то принцип прозорості і гласності також має загальне значення у бюджетних відносинах.

Відповідно до чинного бюджетного законодавства та враховуючи думки вчених із фінансового права, а також практику процесуальної бюджетної діяльності, що склалося, крім принципів *розподілу бюджетних повноважень між органами представницької та виконавчої влади, принципу спеціалізації бюджетних показників*, до принципів бюджетного процесу слід віднести *принцип збалансованості, принцип повноти, принцип обґрунтованості і принцип ефективності та результативності*.

Законодавець визначає **принцип повноти** як принцип, який встановлює, що до складу бюджетів підлягають включенню всі надходження бюджетів та витрати бюджетів, що здійснюються відповідно до нормативно-правових актів органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування [106]. Отже, у

бюджетному процесі при його підготовці, складанні, обговоренні і затвердженні повинні враховуватися всі можливі джерела формування доходної частини бюджетів і спрямовуватися на витрачання у відповідних витратах. Так, відповідно до принципу повноти, при плануванні і поданні законопроектів, що впливають на показники бюджету, повинен бути доданий експертний висновок, який має містити інформацію щодо повноти та достовірності даних, викладених у фінансово-економічному обґрунтуванні, впливу законопроекту на показники бюджету (з обов'язковим визначенням вартісної величини такого впливу), можливостей фінансового забезпечення у відповідному бюджетному періоді, відповідності законам, що регулюють бюджетні відносини, та пропозиції щодо його розгляду (ст. 27 БКУ). При розмежуванні видів видатків між місцевими бюджетами також законодавець відповідно до ст. 86 вимагає відповідно принципу повноти надання гарантованих послуг та наближення їх до безпосереднього споживача.

Принцип обґрунтованості визначає, що бюджет формується на реалістичних макропоказниках економічного і соціального розвитку України та розрахунках надходжень бюджету і витрат бюджету, що здійснюються відповідно до затверджених методик та правил [106]. Отже, цей принцип визначає у бюджетному процесі реальність, достовірність, правову і економічну визначеність бюджетних показників. Відповідно до Науково-практичного коментаря до Кримінально-процесуального кодексу України (ст. 370 «Законність, вмотивованість та обґрунтованість судового рішення»), обґрунтованість судового рішення – це його внутрішня якість. Виходячи з цього, в поняття обґрунтованості зазвичай включають два моменти: достовірність висновків суду про обставини, що покладені в основу рішення, і повноту дослідження судом усіх матеріалів справи [183]. Аналогічне пояснення міститься у Науково-практичному коментарі Кодексу адміністративного судочинства України стосовно ст. 159 «Законність і обґрунтованість судового рішення». Відповідно до ст. 159 КАС України, визначається обґрунтованим **рішення, яке ухвалене судом на підставі**

повно і всебічно з'ясованих обставин в адміністративній справі, підтверджених тими доказами, які були досліджені в судовому засіданні [184]. Аналогічна стаття міститься і в Цивільно-процесуальному кодексі України (ст. 213 «Законність і обґрунтованість рішення суду»), що свідчить про так зване «судове» походження цього принципу у бюджетному процесі. У бюджетному процесі використання принципу обґрунтованості хоч і має судове походження, яке не має відношення до бюджетного процесу, надає нормативному акту про бюджет достовірності і сприяє встановленню при формуванні бюджетів усіх показників у повному обсязі.

Принцип ефективності та результативності у бюджетному процесі має важливе і вирішальне значення на всіх його стадіях. Цей принцип, відповідно до тлумачення законодавця, визначає, що при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання послуг, гарантованих державою, Автономною Республікою Крим, місцевим самоврядуванням (далі – гарантовані послуги), при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів [106].

На виконання цього принципу у бюджетному процесі спрямовуються дії щодо розробки та затвердження паспортів бюджетних програм, а також використовується програмно-цільовий метод як метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу. Управління бюджетними коштами здійснюється відповідно до визначених бюджетних повноважень, пов'язаних із формуванням та використанням бюджетних коштів, бюджетним контролем, які спрямовані на досягнення цілей бюджетної діяльності на підставі вказаного принципу. Відповідно до ст. 20 БКУ, на всіх стадіях бюджетного процесу його учасники в межах своїх

повноважень здійснюють оцінку ефективності бюджетних програм, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу і контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм [106]. Учасники бюджетного процесу наділяються відповідними бюджетними повноваженнями, які націлені саме на результативність та ефективність бюджетного процесу на рівні держави і органів місцевого самоврядування. Розпорядники бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу, крім виконання повноважень з управління бюджетними коштами, з метою ефективного та результативного бюджетного процесу здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства.

Щодо *принципу цільового використання бюджетних коштів*, який встановлюється у ст. 7 БКУ, то законодавець визначає його як бюджетні кошти, що використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями [106]. У такому значенні цей принцип захищає інтереси бюджетних споживачів і передбачає ймовірність нецільового використання бюджетних коштів, за яке встановлюється юридична відповідальність. З іншого боку, цей принцип зосереджує процесуальну діяльність тільки на одній стадії бюджетного процесу – виконанні бюджетів, а відповідальність за порушення бюджетного законодавства встановлюється на всіх стадіях бюджетного процесу. Як принцип, що визначає особливості постадійних процесуальних дій, принцип цільового використання бюджетних коштів має право на існування, проте до спеціальних принципів бюджетного процесу його все ж таки за обмеженості правовідносин однією стадією відносити не варто.

Таким чином, бюджетно-процесуальна діяльність суб'єктів бюджетних правовідносин здійснюється відповідно до загальних принципів бюджетного

права та спеціальних принципів бюджетного процесу, які визначають цілі правового регулювання бюджетних відносин. Принципами бюджетного процесу є:

- 1) *принцип розподілу бюджетних повноважень між органами представницької та виконавчої влади;*
- 2) *принцип спеціалізації бюджетних показників;*
- 3) *принцип збалансованості;*
- 4) *принцип повноти;*
- 5) *принцип обґрунтованості;*
- 6) *принцип ефективності та результативності.*

Вказаний перелік принципів не є вичерпним і може бути доповнений, проте проголошення цих принципів є необхідною умовою для досконалої організації бюджетної діяльності з метою забезпечення інтересів бюджетних споживачів та всіх громадян України.

2.3. Принципи міжбюджетних відносин в умовах сучасного бюджетно-правового регулювання.

Принципи міжбюджетних відносин – це основні ідеї, вихідні положення, що витікають з нормативно-правового забезпечення міжбюджетних відносин і відображають його суттєві положення. Таким чином, для виявлення принципів міжбюджетних відносин необхідно дослідити засади їх правового регулювання.

Міжбюджетні відносини, відповідно до ст. 81 Бюджетного кодексу України, визначаються як відносини між державою, Автономною Республікою Крим та територіальними громадами щодо забезпечення відповідних бюджетів фінансовими ресурсами, необхідними для виконання функцій, передбачених Конституцією України та законами України.

На думку І.С. Волохової, міжбюджетні відносини – це відносини між ланками бюджетної системи України, пов'язані з перерозподілом бюджетних коштів з метою збалансування обсягів видатків органів влади різних рівнів, обумовлених законодавчо наданими повноваженнями та делегованими функціями, та їх доходами [185, с. 21]. І.О. Луніна визначає сутність міжбюджетних відносин як систему розподілу повноважень між державою і місцевим самоврядуванням щодо видаткового спрямування та доходних джерел належних їм бюджетів і які репрезентують внутрішні потоки бюджетних коштів, які відображають перерозподіл вхідних та вихідних фінансових потоків між бюджетами [186, с. 321].

Загалом, погляди вітчизняних вчених щодо сутності міжбюджетних відносин та цілей регулювання зводяться до такої спільної думки: міжбюджетні відносини у широкому розумінні розглядаються як взаємовідносини між органами влади і управління різних рівнів з питань розподілу доходних та видаткових повноважень з метою досягнення збалансованості бюджетів різних рівнів за доходами і видатками з урахуванням державних та регіональних програм соціально-економічного розвитку і наявного на їх територіях фінансово-бюджетного потенціалу [187, с. 86]. На думку Л.В. Міщенко, яку можна вважати такою, що відбиває основні тенденції концепції децентралізації, міжбюджетні відносини – це децентралізовані зв'язки рівноправних, незалежних суб'єктів бюджетних відносин, діяльність яких, згідно з нормами бюджетного права, регулюється спеціальними методами, що розмежовують повноваження з надання споживачам гарантованих бюджетами соціальних послуг [118, с. 239]. В основі різноманітних наукових підходів щодо визначення суті міжбюджетних відносин покладено саме перерозподіл бюджетних коштів між суб'єктами бюджетних відносин у межах їх власних та делегованих функцій. За напрямками взаємовідносини між бюджетами вони поділяються на вертикальні – між бюджетами різних рівнів і горизонтальні – між бюджетами одного рівня (в Україні тільки вертикальні), а саме такі види

взаємовідносин: регламентовані законодавчими та інструктивними документами; договірні – на підставі угоди між відповідними органами влади чи управління [188, с. 358].

Сама структура та основні риси міжбюджетних відносин напряду залежать від форми державного устрою. Тобто при організації фінансових відносин між різними рівнями державної влади розрізняють дві організаційні форми міжбюджетних відносин, які залежать від державного устрою: федеративну та унітарну, та відповідно застосовують поняття «бюджетний федералізм» і «бюджетний унітаризм».

О. Богачева трактує бюджетний унітаризм як автономне функціонування бюджетів окремих рівнів влади та їх взаємовідносини, що здійснюються на чітко визначених державою нормах. Деякі вітчизняні автори вважають, що бюджетний унітаризм є формою бюджетного устрою в унітарній державі, яка передбачає реальну участь усіх ланок бюджетної системи в єдиному бюджетному процесі, в рівній мірі орієнтованого на врахування усіх учасників бюджетної системи [189, с. 118–119]. В.І. Кравченко визначає бюджетний унітаризм як форму внутрішніх міжурядових відносин, основні принципи організації яких визначаються центральною владою. Місцевій та регіональній владі при цьому відводиться досить пасивна роль. У рамках бюджетного унітаризму центральна влада здійснює активну політику забезпечення єдиних стандартів громадських послуг по всій території країни, вирівнює фіскальні дисбаланси [190, с. 251].

На думку О.В. Чеберяко, під бюджетним унітаризмом необхідно розуміти організацію відносин між державним бюджетом України та місцевими бюджетами, а також між окремими ланками місцевих бюджетів на основі єдиних визначених і законодавчо закріплених державою принципів, інструментів і методів, які використовуються для забезпечення соціально-економічних інтересів центру, місцевих органів влади та органів самоуправління і спрямовані на досягнення єдиних стандартів громадських послуг по всій території країни [191, с. 43]. Унітарному управлінню

бюджетною системою властиві певні недоліки: відповідальність за надання суспільних послуг здебільшого покладена на центр, а тому не достатньо враховуються локальні особливості потреб громадян та фірм на суспільні послуги, оскільки територіальні одиниці значною мірою позбавлені автономії, яка б давала їм змогу відповідним чином реагувати на місцеві відмінності у структурі попиту; реалізація загальнодержавних програм на всій території країни вимагає наявності значного бюрократичного апарату в центрі та на місцях, процес централізованого надання послуг внаслідок цього ускладнюється, підвищуються витрати на одиницю послуг і знижується ефективність процесу управління [192, с. 285].

Україна, згідно з Конституцією, є унітарною державою, тобто єдиним державним утворенням, що базується на верховенстві суверенітету і складається з адміністративно-територіальних одиниць, які підпорядковані центральним органам влади і не мають ознак державної незалежності. Унітарна держава, як вважає Ю. Барський, характеризується, в першу чергу, тим, що на її території діють єдині для всіх органи влади і саме центральний уряд здійснює контроль за реалізацією всіх державних функцій, забезпечуючи єдність процесу державного управління [199]. Означена модель управління аж ніяк не виключає можливості застосування принципу бюджетного федералізму в Україні.

Концепція бюджетного унітаризму є теоретичною основою побудови міжбюджетних відносин в Україні, хоча водночас вона передбачає використання елементів бюджетного федералізму, зокрема: розмежування доходів та видатків між рівнями бюджетної системи; розмежування податкових повноважень, державних та місцевих податків; закріплення за різними рівнями бюджетів часток державних податків; проведення консультацій центральною владою з місцевою владою, що стосуються бюджетно-фінансових інтересів останньої [191, с. 44]. Незважаючи на акцентування в наведених публікаціях уваги на існуванні в унітарних міжбюджетних відносинах окремих елементів федералізму, слід зазначити,

що ці дві моделі міжбюджетних відносин «бюджетний федералізм» та «бюджетний унітаризм» фактично протиставлені одна одній.

Термін «бюджетний федералізм» вперше був введений американським вченим У. Оутсом і в зарубіжній економічній літературі використовувався для характеристики бюджетних систем федеративних та унітарних держав, але оскільки незалежно від рівня децентралізації системи бюджетів в унітарних країнах відсутній субфедеральний рівень державної влади, то можливим є лише використання принципів бюджетного федералізму, які спрямовані на досягнення оптимального поєднання повноважень між різними рівнями влади [194].

Джозеф Е. Стігліц розглядає фінансовий федералізм як фінансову взаємодію різних рівнів влади [195, с. 75]. Гарві С. Росен, наприклад, розглядає теорію оптимального федералізму, основною метою якої є правильний розподіл сфер діяльності за урядовими рівнями [196, с. 51]. Натомість Кембелл Р. Макконелл та Стенлі Л. Брю використовують дефініцію «фіскальний федералізм», під якою розуміють систему трансфертів (дотацій), на підставі якої федеральний уряд ділиться своїми доходами з урядами штатів та місцевими органами влади; розподіл доходів [197, с. 399].

Шарль Бланкарт наводить дві теорії федералізму: нормативну та позитивну [198, с. 635]. Нормативна теорія федералізму присвячена дослідженню розподілу сфер компетенції за вертикаллю управління. За цією теорією у процесі розподілу повноважень необхідно зважати на такі принципи:

- максимальне задоволення потреб та переваг (преференцій) населення країни;
- врахування ефекту масштабу;
- відповідність вигоди від споживання певного суспільного блага географічним межам адміністративно-територіальної одиниці. Цей принцип реалізується за допомогою створення спеціальних цільових районів для

управління окремими галузями, які надають суспільні послуги. Їх спеціалізація дозволяє налагодити ефективне управління і раціональне фінансування зазначених об'єктів. Наприклад, у США існує 29 487 спеціальних районів для надання послуг [199, с. 56];

- урахування можливостей укладення контрактів із приватними підприємцями або з органами влади інших громад з метою досягнення економії, якщо надання конкретного суспільного блага певною місцевою владою економічно не вигідне;

- уведення оптимальної кількості рівнів місцевої влади (адміністративно-територіальних одиниць).

Досить цікавим є визначення бюджетного федералізму, що надаються вітчизняними науковцями. Зокрема, бюджетний федералізм визначають як систему відносин, спрямованих на пошук балансу інтересів федерації та її суб'єктів з метою досягнення стійкого територіального розвитку та забезпеченості доступності споживання основних суспільних благ населення [200, с. 14]. Бюджетний федералізм – не тільки форма внутрішніх міжурядових фінансових відносин, це й певна філософія організації політичних відносин між різними рівнями влади [201, с. 248]. О.О. Сунцова наголошує на тому, що бюджетний федералізм – це не тільки форма внутрішніх міжурядових фінансових відносин, це й певна філософія організації політичних стосунків між різними рівнями влади [202, с. 312]. С. Юрій та В. Федосов визначають бюджетний федералізм як передачу повноважень, функцій і компетентності від центрального уряду до органів місцевого самоврядування, що супроводжується передачею відповідних фінансових ресурсів [209].

На сьогодні у науковій літературі не існує єдиної точки зору стосовно визначення поняття бюджетного федералізму, його груп та видів. Наприклад, Л. Миргородська та О. Сунцова вирізняють дві основні групи моделей бюджетного федералізму [199; 204]:

1) децентралізовані моделі (наприклад, у США) – характеризуються великою фіскальною автономією регіональної та місцевої влади, слабкістю зв'язків між різними рівнями влади; центральна влада фактично не переймається проблемами фінансового вирівнювання, мало зважає на фіскальні дисбаланси в розвитку окремих територій. Місцева влада за такої моделі має покладатися передусім на власні сили;

2) кооперативні моделі (наприклад, в Австрії, ФРН, скандинавських країнах) – характеризуються тісною співпрацею різних рівнів влади, активною політикою центральної влади у питаннях подолання фіскальних дисбалансів на різних рівнях управління та фінансового вирівнювання. Центральна влада активно піклується про забезпеченість єдиних стандартів суспільних послуг у межах усієї території держави.

Більш широку класифікацію моделей бюджетного федералізму наведено Ю. Барським [193]. Зокрема, він класифікує їх за наступними класифікаційними ознаками:

1. За способом розмежування доходів між рівнями бюджетної системи:
 - американська – більша частина видатків за кожним із бюджетних рівнів фінансується за рахунок власних джерел (США);
 - канадська – класичний соціально-орієнтований бюджетний федералізм. Місцеві органи влади мають власні податки і користуються правом додавати свої ставки до базової федеральної ставки (Канада, Швейцарія, Австрія);
 - німецька – міжбюджетні відносини базуються на «загальних» податках, надходження за якими розподіляється між всіма рівнями бюджетної системи. Пряма фінансова допомога із бюджетів вищого рівня відносно невелика, однак існують федеральні і спільні програми регіонального розвитку (Німеччина, РФ);
 - китайська – податки збираються регіональною владою, центр визначає частково за формулою, але найчастіше за згодою скільки кому лишити (Китай).

2. За співвідношенням переваг і недоліків централізації влади:

- розподільча модель бюджетно-податкових взаємовідносин – розподіл доходів використовується в якості інструменту регулювання «нерівних» умов життя (Німеччина);

- модель «конкуруючого» федералізму – кожен регіон і муніципалітет конкурують та можуть проводити власну бюджетну політику (США).

3. За типом організації:

- децентралізовані моделі – функціонування двох відносно незалежних рівнів державної влади – федерального та субфедерального (США, Канада);

- кооперативні моделі – робиться ставка на спільне використання федерально-регіональних податків. Надлишкова централізація податкових функцій веде до обмеження фінансової самостійності регіональних та місцевих органів влади (Німеччина, Швейцарія, РФ).

4. За способом місцевого самоврядування:

- англосаксонська – високий рівень автономії місцевого управління, відсутність органів державної влади місцевого рівня (Австралія, США, Канада, Великобританія);

- континентальна – поєднання місцевого самоврядування і місцевих адміністрацій, обмежена автономія місцевого самоврядування (Франція, Італія, Іспанія);

- змішана – поєднання елементів англосаксонської та континентальної моделі (Німеччина, Австрія, Японія, РФ).

В Україні, як і в більшості постсоціалістичних країн, місцеві органи влади економічно слабших регіонів мають обмежений доступ до ринку капіталів, тому забезпечення рівного доступу населення країни до місцевих суспільних благ, а отже – розв'язання завдань зменшення міжрегіональної диференціації обсягів та якості послуг соціальної інфраструктури, потребує капітальних трансфертів із державного бюджету [204, с. 24].

Бюджетна децентралізація має відбутися після змін у системі державного управління, соціального захисту та податковій системі, а для

цього необхідно розв'язати основні проблеми впровадження бюджетного федералізму в Україні, серед яких: широкий перелік задекларованих державою соціальних зобов'язань; нерівномірність темпів соціально-економічного розвитку регіонів; недостатній обсяг доходної частини місцевих бюджетів; високий рівень дотаційності місцевих бюджетів [205, с. 325–326].

Застосування принципів бюджетного федералізму чи бюджетного унітаризму не є обумовленим винятково формою державного устрою, наприклад, концепція бюджетного федералізму може бути застосована і до не федеративних держав у випадку, якщо вони мають багаторівневу структуру управління із власними інститутами прийняття владних рішень на кожному з рівнів [206, с. 28]. З урахуванням викладеного слід зазначити про соціальну та економічну доцільність поширення елементів бюджетного федератизму в українській унітарній системі державного управління, насамперед за рахунок зміцнення засад місцевого самоврядування.

Як справедливо зазначено в спеціалізованій літературі, присвяченій проблемам сучасного стану місцевого самоврядування в Україні, сучасна система законодавства про місцеве самоврядування потребує вдосконалення на засадах зміцнення організаційної, правової, фінансової, матеріальної, адміністративної самостійності місцевого самоврядування, розбудови європейської моделі адміністративно-територіального устрою та принципах децентралізації, деконцентрації, повсюдності, субсидіарності, єдності системи публічної адміністрації тощо. До нагальних проблемних питань, що потребують вирішення, слід віднести такі:

- визначення обґрунтованої територіальної основи для діяльності органів місцевого самоврядування та органів виконавчої влади, здатних забезпечити доступність і належну якість публічних послуг, що надаються такими органами, а також необхідної для цього ресурсної бази;

- створення належних матеріальних, фінансових та організаційних умов для забезпечення здійснення органами місцевого самоврядування власних і делегованих повноважень;

- розмежування повноважень у системі органів місцевого самоврядування та органів виконавчої влади на різних рівнях адміністративно-територіального устрою за принципом субсидіарності, а також між органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування на засадах децентралізації влади;

- запровадження механізму державного контролю за відповідністю Конституції та законам України рішень органів місцевого самоврядування і якістю надання населенню публічних послуг та ін. [207, с. 4].

До фінансово-економічного аспекту реформи місцевого самоврядування відносять такі елементи:

- формування фінансово-економічних засад комунальних об'єднань територіальних громад на основі встановлення оптимальних параметрів цих об'єднань з метою створення їх достатньої фінансово-економічної та ресурсної бази, реалізації заходів щодо формування комунальної власності;

- здійснення заходів, спрямованих на формування фінансів територіальних громад, які повинні базуватися на таких місцевих фінансових інститутах, як місцеві бюджети, позабюджетні, валютні та цільові фонди, місцеві податки та збори, комунальний кредит, комунальні платежі, фінанси комунальних підприємств;

- забезпечення реального відокремлення місцевих бюджетів від Державного бюджету України, що є необхідною передумовою їх самостійності. Основою самостійності бюджетів територіальних громад та їх об'єднань мають стати власні та закріплені за ними доходи. Власні доходи формуються за рахунок місцевих податків і зборів, зокрема податку на землю, податку на нерухоме майно фізичних та юридичних осіб, прибуткового податку з громадян, місцевих акцизів та інших;

- забезпечення можливостей надання всіма територіальними громадами громадських послуг на рівні державних мінімальних соціальних стандартів;
- розробка механізму фінансування делегованих законом повноважень виконавчої влади органам місцевого самоврядування;
- створення механізму державної фінансової підтримки місцевого самоврядування, зокрема у сфері інвестиційної діяльності, шляхом запровадження інвестиційних субвенцій територіальним громадам за рахунок коштів Державного бюджету України і спеціальних державних позабюджетних фондів;
- подолання існуючої практики дублювання функцій органів, які здійснюють управління на різних територіальних рівнях, щодо фінансування бюджетних установ та організацій [208, с. 135–136].

Результатом реформи місцевого самоврядування має стати фінансово-економічна самостійність територіальних громад, що дозволить збільшити їх можливості щодо вирішення найважливіших питань економічного, культурно-освітнього, екологічного та іншого соціально значущого характеру.

Метою регулювання міжбюджетних відносин є забезпечення відповідності повноважень на здійснення видатків, закріплених законодавчими актами за бюджетами, та фінансових ресурсів, які мають забезпечувати виконання цих повноважень. Реалізація цієї мети у міжбюджетних відносинах безпосередньо пов'язана з реалізацією принципу субсидіарності, що закріплений п. 7 ст. 7 Бюджетного кодексу України. Принцип субсидіарності – розподіл видів видатків між державним бюджетом та місцевими бюджетами, а також між місцевими бюджетами ґрунтується на необхідності максимально можливого наближення надання гарантованих послуг до їх безпосереднього споживача. Субсидіарність – від лат. служити для допомоги, призначатися для допомоги. Згідно з цим принципом, певному бюджету можна надавати допомогу тільки тоді, коли його можливості є недостатніми для виконання встановлених функцій. У 1996 р. Україна

приєдналася до Європейської Хартії про місцеве самоврядування, що зобов'язало її дотримувати визначених вимог і сприяти всебічному розвитку місцевого самоврядування, забезпеченню автономії місцевої влади, наданню необхідних їм фінансових ресурсів для виконання покладених на них завдань. У зв'язку з цим в Україні розроблено та схвалено Урядом Концепцію реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні [209], мета якої – визначення напрямів, механізмів і строків формування ефективного місцевого самоврядування та територіальної організації влади для створення і підтримки повноцінного життєвого середовища для громадян, надання високоякісних та доступних публічних послуг, становлення інститутів прямого народовладдя, задоволення інтересів громадян в усіх сферах життєдіяльності на відповідній території, узгодження інтересів держави та територіальних громад.

Відповідно до положень Європейської хартії місцевого самоврядування, дотримання принципу субсидіарності передбачає, що надання державних послуг при максимально можливому наближенні надання суспільних послуг до їх безпосереднього споживача підвищує їх ефективність. Практичне застосування принципу субсидіарності означає, що всі види суспільних благ і послуг мають бути проаналізовані з точки зору доцільності передачі повноважень у їх наданні між державним і місцевими бюджетами, а також між місцевими бюджетами [210, с. 18]. Амстердамський договір додав до договору «Про заснування Європейської спільноти» протокол «Про застосування принципів субсидіарності та пропорційності» [211], де викладені керівні настанови щодо субсидіарності. Принцип субсидіарності вимагає, щоб рішення у державі приймалися на нижчому можливому рівні і верхні ланки управління вдавалися до будь-яких дій тільки у тому разі, якщо ці дії будуть ефективнішими за відповідні дії нижніх ланок [212].

У літературі виділяють дві форми субсидіарності. Перша форма субсидіарності – інкапсуляція повноважень нижніх ланок управління від втручання верхніх. Ця форма допускає управлінські вертикалі, однак забороняє наскрізне керування зверху вниз, тобто перебирання верхніми ланками повноважень нижніх. Повноваження, таким чином, розподіляються знизу вгору за залишковим принципом: верхнім ланкам передаються тільки ті з них, які залишились нерозподіленими після визначення повноважень нижніх. Друга форма субсидіарності – децентралізація влади. За цією схемою верхні ланки отримують від нижніх обмежене коло функцій і діють, фактично, на одному з ними рівні [213]. Беззаперечно, децентралізація має особливе значення для сучасних тенденцій розвитку України. Проблема посилення бюджетної субсидіарності в Україні є доволі актуальною, оскільки регіони-донори за багатьма показниками людського розвитку поступаються регіонам, що субсидуються.

Слушним є зауваження про надмірно високий рівень централізації бюджетних ресурсів, що свідчить про зосередження основних владних повноважень на рівні центрального уряду, нерозвиненість місцевого самоврядування і слабкість місцевих бюджетів. Причому за останні роки, незважаючи на ухвалення низки програмних документів і нормативних актів, спрямованих на зміцнення фінансової незалежності місцевого самоврядування, централізація бюджетної системи посилювалася [214, с. 257].

Як справедливо зазначають В. Федосов і Т. Бабич, досягнення ефективного результату від застосування технології бюджетування, про що свідчить закордонний досвід, неможливе без системного підходу, оскільки орієнтоване на певні результати від витрачання бюджетних коштів. Саме тому в більшості зарубіжних країн технології бюджетування запроваджувалися або одночасно зі структурними реформами, або ж одразу після них. І передусім реформуванню підлягала вся система державного управління – з метою підвищення відповідальності урядових інституцій за

результати своєї діяльності [215, с. 14]. Потреба в терміновій реформі державного сектора спричинена постійним зростанням витрат бюджетних ресурсів, насамперед у сфері соціальних видатків, відсутністю вагомих соціально-економічних результатів та неможливістю чіткого контролю відносно якісних показників соціальних послуг [216, с. 92].

На сьогодні основу реформування державного управління закладено у Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», затвердженій Указом Президента України від 12 січня 2015 р. [217], одним з основних принципів якої є децентралізація. Як зазначено у Стратегії, метою політики у сфері децентралізації є відхід від централізованої моделі управління в державі, забезпечення спроможності місцевого самоврядування та побудова ефективної системи територіальної організації влади в Україні, реалізація у повній мірі положень Європейської хартії місцевого самоврядування, принципів субсидіарності, повсюдності і фінансової самодостатності місцевого самоврядування. Враховуючи те, що фіскальна децентралізація дає простір для інновацій, нестандартних рішень, розширює можливості для участі місцевої влади у розвитку підконтрольної їй території, сприяє підвищенню ефективності послуг, що надаються населенню, вона є особливо привабливою в умовах перехідної економіки [218, с. 323], що є особливо важливим для України як однієї із країн з перехідною економікою.

Під децентралізацією в літературі визначають різноманітні поняття, зокрема, децентралізація розглядається як процес розширення і зміцнення прав та повноважень адміністративно-територіальних одиниць або нижчих органів за одночасного звуження прав і повноважень відповідного центру з метою оптимізації та підвищення ефективності управління суспільно важливими справами, найповнішої реалізації регіональних і місцевих інтересів [219]. Децентралізація – процес розширення та зміцнення прав та повноважень адміністративно-територіальних одиниць або нижчих органів та організацій за одночасного звуження прав і повноважень відповідного центру [220, с. 66]. На думку І. Грицяка, децентралізація державного управління – це

діяльність незалежного місцевого самоврядування в результаті передачі їм повноважень держави. Передача повноважень у цьому випадку розглядається не як делегування, а як перетворення державних повноважень на самоуправлінські, що, очевидно, дає можливість розгляду різних видів влади місцевого самоврядування і державної влади.

При цьому І. Грицьк зауважує, що якщо процеси деконцентрації поширюються лише на державну виконавчу владу на місцях, то децентралізаційна діяльність своїм об'єктом має сферу місцевого самоврядування [221, с. 58]. З погляду політики, децентралізація повинна сприяти поліпшенню планування й ефективнішій роботі державних служб та її органів, при цьому враховувати місцеві потреби і умови (при одночасному досягненні регіональних та національних цілей) [222, с. 87].

У найзагальнішому сенсі можна стверджувати, що децентралізація у правовій демократичній державі – це передача певного обсягу владних повноважень компетентними суб'єктами управлінського впливу іншим структурним одиницям, наділеним необхідними правами, обов'язками та ресурсами. Кінцевою метою такого перерозподілу управлінських функцій є можливість прийняття різних оптимальних управлінських рішень на державному, регіональному та місцевому рівнях [223, с. 23].

У сучасних умовах поступової децентралізації держава залишає за собою право встановлювати основи розподілу доходів і видатків бюджетів різного рівня та піклуватися про:

- 1) збалансованість кожного бюджету незалежно від обсягів закріплених за ним джерел доходів, забезпечення кожної адміністративно-територіальної одиниці можливістю фінансування заходів, передбачених їх планами соціального і економічного розвитку;

- 2) створення умов, які забезпечують зацікавленість органів місцевого самоврядування у збільшенні бюджетних ресурсів та виконання встановлених планових надходжень до бюджету загальнодержавних і місцевих платежів на своїй території, а також можливість запобігання

касових розривів (неспівпадання термінів надходження коштів та їх видачі з бюджетних рахунків) [38, с. 104].

На сьогодні можна вважати спірною тезу про опікування державою умовами, що забезпечують зацікавленість територіальних громад у збільшенні бюджетних ресурсів на своїй території.

Бюджетний кодекс України, на відміну від попередніх актів у сфері бюджетної системи, під бюджетними трансфертами розуміє безоплатну передачу коштів не лише з вищого бюджету до нижчого, а й навпаки [182, с. 186]. Таким чином, створено унікальну ситуацію, при якій у органів місцевого самоврядування практично відсутні стимули для збільшення надходжень до бюджетів шляхом мобілізації всіх можливих для певної адміністративно-територіальної одиниці ресурсів. Доцільно також підкреслити справедливість думки Л. Лисяк про те, що найбільш парадоксальним є те, що всі регіони, навіть регіони-лідери, є дотаційними, що свідчить про невідповідність потребам бюджетного процесу України існуючої фіскальної системи, не націленої на формування доходів місцевих бюджетів на власній основі, достатніх для забезпечення соціально-економічного розвитку [224, с. 132].

Отже, як зазначає Н.В. Вишнеvsька, залежність місцевих органів влади від міжбюджетних трансфертів породжує хронічну хворобу «реципієнта», який не має жодних мотиваційних причин для того, щоб стати «донором», адже краще отримувати додаткові кошти з бюджетів вищого рівня, аніж жертвувати надлишковим доходом (запровадження практики формульного підходу не вирішує проблеми забезпечення фінансової самостійності місцевого самоврядування). Практика «зрівнялівки» спричиняє відсутність стимулів для ефективнішого розвитку, що призводить до послаблення зацікавленості місцевих органів влади у нарощуванні власної дохідної бази (позитивне сальдо перевищення доходів над видатками, як правило, спрямовується до державного бюджету, в оберненій ситуації проявляється негативний ефект формульного підходу) та дотримання економії у своїй

витратній політиці [225, с. 187]. На думку С.В. Михайленко, розподіл доходів, що не ґрунтується на економічних критеріях розподілу функціональних повноважень центральних і місцевих органів влади, призводить до переваги політичних факторів при формуванні місцевих бюджетів і зберігає в явній чи прихованій формі індивідуальні фінансові відносини між органами влади різних рівнів [226, с. 261]. Для вирішення завдань соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальних формувань, усунення розбіжностей у фактичному розвитку регіонів, покращення фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування пропонується стимулювати збільшення власної дохідної бази місцевих бюджетів, розробити прозорий механізм, який буде забезпечувати компенсацію втрат власних доходів місцевих бюджетів на фінансування делегованих повноважень, створити об'єктивний механізм встановлення обсягів субвенцій місцевим бюджетам із державного бюджету, здійснювати надання інвестиційних субвенцій через конкурсний відбір проектів, усунути недоліки формульного розрахунку обсягів міжбюджетних трансфертів [227, с. 108]. Представляється, що стимулювання збільшення власної дохідної бази місцевих бюджетів має бути покладено в основу правового регулювання міжбюджетних відносин, тобто визначено в якості їх принципу.

Міжбюджетні відносини як відносини, що мають публічний (загальносуспільний) характер, мають виходити з їх значущості не лише для конкретних відносин між визначеними суб'єктами, насамперед державою та певним регіоном, але й для інших потенційних суб'єктів міжбюджетних відносин. Забезпечення наповнення місцевих бюджетів за рахунок власних надходжень є першочерговим завданням всієї фінансової системи певної територіальної громади. Можливості територіальних громад щодо фінансування місцевих видатків повинні залежати насамперед від власних доходів, тому пріоритетним напрямком правового регулювання міжбюджетних відносин має стати залишення доходів місцевих бюджетів у власності відповідних територіальних громад. Стимулювання органів

місцевого самоврядування до нарощування дохідної бази має базуватися на таких засадах:

- нормативно-правовому визнанні недоцільності реверсних дотацій з місцевих бюджетів;
- здійсненні обчислення додаткового фінансового ресурсу, який залишається у розпорядженні місцевих бюджетів, з урахуванням стану виконання прогнозного обсягу доходів, які враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, за три останніх звітних періоди;
- закладення у державному бюджеті коштів для розподілу між місцевими бюджетами, які отримують дотацію вирівнювання та щороку нарощують свою дохідну базу;
- спрямування частини коштів від збільшення надходжень до державного бюджету на соціально-економічний розвиток регіонів, що забезпечили таке збільшення.

Чітко сформульовані принципи побудови бюджетної системи дають можливість однозначно сприймати положення закону та визначати ефективність функціонування бюджетної системи у цілому [228, с. 88]. При організації міжбюджетних відносин важливо дотримуватися принципів економічної справедливості, вирівнювання, рівності прав усіх регіонів з одночасним застосуванням принципів бюджетної децентралізації, що припускає єдність загальнодержавних інтересів та інтересів членів територіальних громад, високу фінансову самостійність регіонів, високу міру відповідальності органів місцевого самоврядування, чітке законодавче розмежування видаткових повноважень між різними рівнями управління [227, с. 104].

Серед шляхів удосконалення системи регулювання міжбюджетних відносин доцільно назвати такі:

- удосконалення методики обчислення видатків місцевих бюджетів, які враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, у результаті перегляду існуючих і введення нових коригуючих коефіцієнтів з

метою врахування особливостей адміністративно-територіальних одиниць та методики обчислення обсягів субвенцій соціального характеру з державного бюджету місцевим бюджетам;

- передбачення у державному бюджеті коштів для місцевих бюджетів на зменшення диференціації у забезпеченні місцевих бюджетів коштами для виконання делегованих повноважень;

- запровадження нового механізму формування місцевих бюджетів шляхом передачі на договірних засадах повноважень відповідних рад щодо складення та виконання бюджетів територіальних громад, сіл, селищ і міст районного значення, в яких питома вага дотації вирівнювання на планований бюджетний період становить понад 70 відсотків обсягу загального фонду відповідного бюджету, відповідній райдержадміністрації (міському виконавчому комітету).

Підсумовуючи викладене, слід зазначити про взаємопов'язаність принципів міжбюджетних відносин, реалізація одних з яких фактично створить необхідні передумови для реалізації інших. Зокрема, застосування принципу бюджетного федератизму неможливе без реалізації принципу децентралізації та субсидіарності, що в свою чергу сприятимуть втіленню принципу заохочувального стимулювання розвитку місцевих бюджетів.

Можна виділити принципи правового регулювання міжбюджетних відносин, які на сьогодні є безпосередньо закріпленими нормами Бюджетного кодексу України, та ті принципи міжбюджетних відносин, які потребують розширеного втілення його нормами, тобто перспективні.

На підставі аналізу норм розділу IV Бюджетного кодексу України, присвяченого міжбюджетним відносинам, можна виділити такі принципи нормативно-правового регулювання міжбюджетних відносин в Україні:

- принцип бюджетного унітаризму з певними елементами децентралізації;

- принцип розмежування прав та обов'язків щодо використання коштів, що адресовані споживачам, відповідно до бюджету та забезпечення контролю за їх використанням;

- принцип відповідального планування бюджетного процесу та недопустимості його змін після затвердження бюджету;

- принцип недопущення бюджетної заборгованості, що забезпечується в тому числі й шляхом притягнення винних осіб до юридичної відповідальності;

- принцип забезпечення соціальної справедливості, який проявляється в розмежуванні витрат на соціальні послуги між усіма видами бюджетів та одночасному рівному наданні доходів на такі послуги;

- принцип вирівнювання податкоспроможності бюджетів як із залученням коштів державного бюджету, так і з місцевих бюджетів при перевищенні ними індексу податкоспроможності відповідного бюджету;

- інші принципи, зокрема встановлення обмежених сум боргу і запозичень державного та місцевого бюджетів, казначейське обслуговування місцевих бюджетів тощо.

Вочевидь, названі принципи потребують удосконалення, в основу правового регулювання міжбюджетних відносин доцільно покласти та здійснити нормативно-правове забезпечення таких принципів:

- принцип бюджетного федералізму в межах унітарної країни з розширенням кола бюджетних повноважень органів місцевого самоврядування;

- принцип субсидіарності, який має бути заснованим на детальному аналізі повноважень у наданні видів суспільних благ і послуг державним та місцевими бюджетами, а також децентралізації прийняття рішень на місцевому рівні із втручанням держави лише з метою актуалізації ефективності таких рішень;

- принцип децентралізації, що обґрунтовано витікає з бюджетного федералізму та забезпечення субсидіарності;

- принцип заохочувального стимулювання розвитку місцевих бюджетів, в основу якого доцільно закласти неприпустимість реверсних дотацій з місцевих бюджетів;
- принцип рівноправності суб'єктів бюджетних відносин, діяльність яких регулюється спеціальними методами, що чітко розмежують повноваження з надання споживачам гарантованих бюджетами соціальних послуг;
- принцип європейського спрямування (перспективи розвитку бюджетного законодавства).

2.4. Принципи бюджетного контролю

Бюджетний контроль – це комплексна та цілеспрямована система економіко-правових заходів уповноважених контролюючих суб'єктів, спрямована на забезпечення законності та ефективності дій учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження бюджетів, виконання, внесення змін і прийняття звітів про виконання бюджетів, що складають бюджетну систему України.

Принципи контролю – це система елементів, що складає фундамент методологічної бази контролю. Визначення принципів контролю має найважливіше значення для формування сучасної концепції державного бюджетного контролю, для її нормативно-правового забезпечення та впровадження у практику бюджетного процесу.

У бюджетному процесі держава надала право задіяним особам на першій стадії розробити, а на другій – розглянути та прийняти нормативні акти про бюджети, на третій – їх виконати та прийняти необхідні нормативні акти щодо виконання бюджетів, а на четвертій – розробити та прийняти звіт про бюджети, тобто учасники бюджетного процесу постійно займаються нормотворчістю, забезпечують впровадження її результатів і виконують приписи норм. Бюджетний контроль як діяльність, що притаманна бюджетному

процесу, обумовлює наявність об'єкта контролю, предмета та суб'єктів контролю. Однак контроль як діяльність уповноважених суб'єктів, що здійснюється з метою дотримання законодавства, базується на принципах, що характеризують контрольну діяльність. Таким чином, у бюджетному процесі постійно складаються умови для формування принципів, на підставі яких виникають об'єктивні, універсальні, необхідні закономірності взаємовідносин між суб'єктом та об'єктом контролю.

Лімська Декларація керівних принципів контролю (прийнята на IX Конгресі Міжнародної організації контрольних органів (INTOSAI) у жовтні 1977 р.) визнає контроль обов'язковим елементом управління, підкреслює, що контроль – не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення на найбільш ранній стадії відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності й економії використання матеріальних ресурсів для того, щоб мати можливість вжити коригуючі заходи, а в окремих випадках – притягти винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну державі шкоду або вжити заходів для запобігання таким порушенням або скорочення їх у майбутньому [297].

Україна, як держава, що прагне до співпраці з Європейським співтовариством, поступово впроваджує заходи для наближення свого законодавства до європейського рівня. Концепція адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу від 18.03.2004 р., на жаль, не відносить законодавство з питань фінансово-бюджетного контролю до пріоритетних сфер, від зближення яких залежить зміцнення економічних зв'язків України та держав – членів ЄС [298]. Це є суттєвим недоліком у розвитку методологічної бази у сфері державного фінансового та бюджетного контролю. Проте бюджетний контроль належить до основних різновидів системи державного фінансового контролю у країнах ЄС, в яких надається велике значення розробці його законодавчих та методологічних підстав.

Система державного фінансового та бюджетного контролю має багато складових, що відрізняються за організаційними структурами у різних країнах Європи. Однак методологічна основа, тобто принципи, види, мета і завдання, стандарти є спільними для всіх країн Європейського Союзу.

Основні принципи сучасної системи державного фінансового контролю та аудиту країн Європейського Союзу та країн – кандидатів до вступу до ЄС, на які спирається уряд України, такі:

- чітко встановлена індивідуальна відповідальність керівників усіх рівнів, яка визначається щодо аспекту їх діяльності, включаючи повну відповідальність за управління бюджетними коштами;

- система фінансового контролю базується на міжнародних стандартах організації внутрішнього і зовнішнього контролю та аудиту;

- у системі створюються умови для розвитку процесу контролю, удосконалення стандартів контролю та аудиту, підвищення рівня кваліфікації контролерів та аудиторів;

- чітко розмежовані повноваження контролерів (інспекторів) та аудиторів;

- внутрішній контроль і аудиторська діяльність ґрунтуються на оцінці ризиків та інших науково обґрунтованих методах планування контролю та аудиту;

- законодавчо забезпечується високий рівень незалежності контролерів, аудиторів та аудиторських підрозділів, що сприяє об'єктивності їхньої роботи;

- повністю забезпечується законність діяльності контролерів та аудиторів;

- аудитори та аудиторські підрозділи не беруть участі в оперативній діяльності інших установ і організацій;

- під час проведення контролю та аудиту здійснюється не тільки перевірка фінансових або юридичних аспектів операцій, а й оцінка їх економічності, ефективності та результативності;

– у системі державного фінансового контролю створюється особливе незалежне відомство (установа), яке займається розслідуванням справ, пов'язаних із корупцією, приховуванням доходів з метою ухилення від сплати податків, розкраданням бюджетних коштів, результати розслідувань яких передаються органам дисциплінарного впливу або судам [297].

Досвід та рекомендації країн ЄС доцільно, на нашу думку, враховувати при визначенні принципів бюджетного контролю, а також методологічних та організаційних засад.

Конституція України визначає основні положення побудови бюджетної системи: справедливий та неупереджений розподіл суспільного багатства між громадянами та територіальними громадами; виключно законодавче та цільове регулювання видатків держави на загальносуспільні потреби; збалансованість бюджету; звітність та прозорість бюджету (ст. 95). Спираючись на ці принципи та правові принципи фінансової діяльності в сучасній науковій літературі визначаються наступні підходи до встановлення принципів публічного фінансового контролю. Так, С. Ніщимна зазначає, що принципи публічного фінансового контролю не потрібно класифікувати – їх можна поділити, наприклад, на загальні та внутрішні інституційні. Перша група – *загальні принципи публічного фінансового контролю* охоплює всі загальні принципи, що застосовуються у фінансовому праві, і принципи публічної фінансової діяльності, оскільки контроль здійснюється у межах контрольної діяльності, яка є видом публічної фінансової діяльності. Друга група – внутрішні інституційні *принципи публічного контролю*. До цієї групи відносимо особливі засади, на яких ґрунтується процес здійснення такого контролю, а також засади організації суб'єктів фінансового контролю та їх функціонування; принципи функціонування вищих органів фінансового контролю [45, с. 200]. До інституційних принципів фінансового контролю, як правової діяльності вчена відносить наступні : принцип незалежності, який встановлює незалежність органів, що здійснюють фінансовий контроль,

принцип об'єктивності, законності, оперативності, доказовості, гласності, системності, плановості, економічності [45, с. 225].

Враховуючи конституційні засади бюджетної діяльності, та особливості бюджетного контролю, як різновиду фінансового, вважаємо, що принципи бюджетного контролю є похідними від принципів фінансового контролю, як виду публічної фінансової діяльності, а також загальних принципів фінансового права, загальноправових принципів та принципів бюджетної діяльності. Ця теза підтверджується тим, що всі органи, на які покладена функція здійснення бюджетного контролю, одночасно є суб'єктами публічної фінансової діяльності, зокрема і бюджетної. Коли йдеться про інституційні принципи бюджетного контролю, то слід мати на увазі, що це принципи, на яких ґрунтується сам контроль в бюджетних відносинах. Ця думка підтверджується і висновками до яких пришли фахівці фінансового права при розгляді правових проблем реалізації принципів фінансового контролю у фінансово-контрольному процесі. Так до правових принципів фінансового контролю Л.А.Савченко та М.В. Сірош відносять принципи: законності, об'єктивності, незалежності, гласності, економічного ефекту контрольної діяльності [299, с. 154-156].

Відповідно до основних принципів державного нагляду (контролю), які встановлюються законом України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 5.05.2007 р. контрольна діяльність не допускає дублювання повноважень органів державного контролю [300]. Отже з цього принципу можливо зрозуміти, що до принципів бюджетного контролю належить також **принцип взаємодії** контролюючих суб'єктів між собою, з відповідними органами державної влади, з правоохоронними органами і з громадськістю. Цей принцип визначає, що контролюючі суб'єкти діють погоджено, не дублюють повноваження, а раціонально розподіляють їх між органами та посадовими особами, а також взаємодіють із правоохоронними і судовими органами, громадськістю, трудовими колективами тощо. Питання взаємодії

спеціалізованих контролюючих органів, учасників бюджетного процесу і правоохоронних органів урегульовані відповідними нормативними актами, що передбачають обов'язковість (на правових підставах) такої роботи, наприклад з боку Рахункової палати [301]. Питання взаємодії стосується також контролю за бюджетною діяльністю з боку судових органів. Учасники бюджетного процесу під час формування бюджетів складають угоди, які в разі виникнення спірних питань розглядаються в господарському суді. Господарський суд здійснює судовий контроль за виконанням рішень, що має значення для розподілу спірних бюджетних асигнувань у процесі виконання бюджетів. Деякі нормативні акти визначають обов'язки контролюючого органу за наявності бюджетного порушення надати матеріали до суду.

У попередній редакції БКУ ст.7 встановлювала принцип **відповідальності контролюючих суб'єктів**. Для реалізації цього принципу в БКУ було запропоновано контрольні повноваження органів та посадових осіб – учасників бюджетного процесу та органів фінансового контролю, вводяться поняття «бюджетне правопорушення» та «відповідальність за бюджетні правопорушення». Проте у бюджетному процесі відповідальність учасників пов'язана з контролем, що логічно визначити в принципах бюджетної системи. Законодавство України не передбачає механізму належного відшкодування втрачених державних ресурсів та відповідальності посадових осіб за порушення фінансової дисципліни, протидію контрольним діям, недотримання строків зберігання або знищення фінансових документів, тому, на нашу думку, цей принцип розумно було б визначити в п. 11. ст. 7 БКУ як «принцип контролю та відповідальності учасників бюджетного процесу» і викласти перелік і зміст принципів контролю як підґрунтя цієї діяльності у розділі 5 БКУ "Контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за порушення бюджетного законодавства", як і принципи відповідальності, окремим пунктом.

Наступні принципи, які відповідно ст.7 БКУ визначаються як принципи бюджетної системи, належать до принципів бюджетного контролю, оскільки одночасно є принципами організації бюджетного процесу. Це такі як, **принцип єдності** (п1. ст.7 БКУ) в бюджетному контролі визначає потребу в єдиних організаційно-правових підставах та стандартах контрольної діяльності: **принцип повноти** (п4. ст.7 БКУ) вимагає повноти охоплення всієї сукупності дій учасників бюджетного процесу під час здійснення бюджетної діяльності або контролю; повноти участі спеціалізованих органів бюджетного контролю; повноти відображення виявлених фактів, вчинення бюджетних правопорушень, а також перевірки обліку та включення до всіх бюджетів без винятку всіх доходів та витрат, які мають акумулюватися на всіх бюджетних рахунках. Цей принцип має реалізуватися на всіх стадіях бюджетного процесу; принцип **ефективності** (пб. ст. 7 БКУ) полягає у максимальному досягненні запланованих цілей всіма учасниками бюджетного процесу незалежно від того, виступають вони контролюючим або підконтрольним суб'єктом. Реалізація цього принципу спрямована на найбільш оптимальне забезпечення коштами потреб держави. Додержання цього принципу спрямовує бюджетний контроль на досягнення кінцевого результату – задоволення суспільних та особистих потреб за рахунок повного, стабільного використання централізованих грошових фондів; **принцип справедливості і неупередженості** (п9. ст. 7 БКУ) виходить із конституційних засад справедливого розподілу суспільного багатства між всіма громадянами та територіальними громадами. Для бюджетного контролю цей принцип визначає необхідність для контролюючих суб'єктів у своїх діях керуватися державними інтересами, дотримуватися професійної етики і не зловживати наданими повноваженнями.

Щодо таких принципів, як збалансованості, самостійності, субсидіарності та цільового використання бюджетних коштів, то вони належать до принципів організації бюджетного процесу і опосередковано впливають на бюджетний контроль.

Так, принцип цільового використання бюджетних коштів найважливіший з усіх для організації бюджетного процесу, тому що передбачає використання бюджетних коштів розпорядником та одержувачем винятково у відповідності до бюджетного призначення. Такий підхід дозволяє проконтролювати витрачання бюджетних коштів, визначити відповідальних за цільове використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу та міру відповідальності кожного учасника бюджетного процесу за нецільове використання бюджетних коштів. Проте цільове використання бюджетних коштів слід розглядати як одне із завдань бюджетної діяльності, предмет контролю, а не його принцип. Це ж стосується і принципу збалансованості, оскільки він визначає, що повноваження на здійснення витрат з бюджету повинні відповідати обсягу надходжень до бюджету на відповідний бюджетний період, що теж є завданням контролю.

Принципи самостійності та субсидіарності закладають підґрунтя для організації міжбюджетних відносин і мають важливе значення для установлення рівноправних бюджетних відносин, а значить вони також опосередковано впливають на бюджетний контроль, але встановлюють підґрунтя для діяльності суб'єктів бюджетних правовідносин.

Таким чином, організація бюджетного контролю ґрунтується на принципах: законності, плановості, раціональності, достовірності і реальності, об'єктивності, незалежності, професійності, допомоги, результативності, справедливості і неупередженості, публічності та прозорості, гласності, взаємодії, відповідальності контролюючих суб'єктів. Проте, потрібно враховувати особливості бюджетної діяльності як різновиду публічної фінансової діяльності і розмежовувати принципи бюджетного контролю та принципи відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

2.5 Принципи юридичної відповідальності за порушення бюджетного законодавства

У контексті досліджуваної проблематики спеціальної уваги потребують питання теоретико-правових основ принципів відповідальності за порушення бюджетного законодавства, що обумовлено специфікою правового регулювання суспільних відносин у сфері складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Принципи юридичної відповідальності відображають зміст юридичної відповідальності, її сутність, функції, форми реалізації. Як справедливо зазначає М.Б. Мироненко, точне визначення принципів юридичної відповідальності, виявлення їх змісту та взаємодії є передумовою узгодженості законодавства, однакового правозастосування [245, с. 3]. Однак до теперішнього часу в юридичній літературі не вироблено єдиного підходу до поняття принципів юридичної відповідальності. А.Ф. Черданцев визначає принципи юридичної відповідальності як основоположні ідеї, яких слід дотримуватися при застосуванні юридичної відповідальності [263, с. 319]. О.Н. Чураков вважає, що принципи юридичної відповідальності – це такі правові принципи, що проявляються в усіх тубінститутах юридичної відповідальності [264, с. 5]. Визначення принципів юридичної відповідальності міститься в основному у спеціальних дослідженнях, присвячених юридичній відповідальності. У нормативно-правових актах, зокрема в бюджетному законодавстві, відсутнє узагальнене визначення окресленого поняття та його види.

Для з'ясування правових принципів відповідальності за порушення бюджетного законодавства відправне значення має визначення її місця в системі юридичної відповідальності. Панівною у правовій літературі є думка,

що бюджетна відповідальність – це різновид фінансової відповідальності [252].

Категорія «юридична відповідальність» конкретизується в окремих її видах [236, с. 13], що дає змогу розглядати її як складну систему. Юридична відповідальність як система складається з елементів, якими є окремі її види. Разом з тим, дана система може виступати як елемент (або підсистема) системи вищого рівня [232, с. 40]. Між структурними підрозділами юридичної відповідальності, а також між елементами в середині кожного з них існують зв'язок і взаємозалежність [231, с. 17]. Саме тому зміни структури на одному з рівнів зумовлюють зміни на інших рівнях. Так, скасування законодавцем одного виду відповідальності за певні діяння і введення іншого виду відповідальності відображається на структурі відповідальності в обох галузях права. Поряд з цим, застосування законодавцем відповідальності за певне діяння вперше неодмінно спричиняє зміни на вищому рівні – юридичній відповідальності в цілому. Зв'язок між елементами системи юридичної відповідальності полягає не лише у взаємозалежності елементів, але й у їх взаємопроникненні.

Оскільки відповідальність за порушення бюджетного законодавства є різновидом фінансової, в т. ч. юридичної відповідальності, то відповідно в усіх суттєвих моментах вона базується на принципах, характерних для останніх. Таким чином, звернення до проблеми принципів фінансової, в т. ч. юридичної, відповідальності під час дослідження принципів відповідальності за порушення бюджетного законодавства є потрібним, оскільки це дає необхідні методологічні посилення для більш глибокого дослідження даного явища. Отже, загальні принципи фінансової, в т. ч. юридичної, відповідальності складають методологічну основу для визначення принципів відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Нині не існує єдиної позиції вчених стосовно системи принципів юридичної відповідальності. Перш за все, це обумовлено різним розумінням самої юридичної відповідальності, а також відсутністю у спеціальних статтях

нормативно-правових актів принципів юридичної відповідальності. У нормативно-правових актах, як правило, визначені лише загальні принципи галузі права в цілому.

Так, І. Самощенко і М. Фарукшин стверджують, що до основних принципів юридичної відповідальності належать: відповідальність лише за поведінку, вчинки учасників суспільних відносин, а не за думки, біологічні або соціальні якості, родинні чи інші зв'язки людей; відповідальність лише за вину людей і організацій; законність; справедливість; доцільність; невідворотність і швидкість настання відповідальності [254, с. 125]. І. Сенякін, виходячи із завдань юридичної відповідальності, до системи принципів відносить законність, обґрунтованість, справедливість, доцільність, невідворотність [257, с. 543]. У теорії також можна зустріти такий перелік принципів юридичної відповідальності: законність, адекватність, невідворотність, індивідуальний характер, презумпція невинуватості, пріоритет загальнолюдських цінностей над інтересом розкриття конкретного правопорушення, доцільність, справедливість, процесуальна регламентованість, гуманність, своєчасність, відповідальність винного за діяння, а не за наміри [242, с. 101].

Відповідальність за порушення бюджетного законодавства, як і будь-яка інша юридична відповідальність, базується на зазначених принципах. Однак дія загальних принципів галузі права не виключає виділення спеціальних правових принципів у тих випадках, коли реалізація функцій відповідальності на основі загальних принципів не може бути забезпечена в силу специфіки регульованих відносин. Оскільки бюджетне законодавство регулює фінансові відносини, що мають свої особливості та специфіку, то відповідно і загальні принципи фінансово-правової відповідальності не можуть повністю врахувати всіх особливостей відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Спеціальні принципи, будучи одним із елементів системи принципів, діють на рівні підгалузей та інститутів галузей права.

Розглянемо більш детально загальні та спеціальні принципи відповідальності за порушення бюджетного законодавства, які, на нашу думку, є визначальними для окресленої відповідальності та які не розглядалися нами в попередніх підрозділах роботи.

До загальних принципів відповідальності за порушення бюджетного законодавства можна віднести:

1) принцип невідворотності і своєчасності. Зазначений принцип відповідальності Т.Б. Грек тлумачить як неминучість настання останньої для правопорушника; оперативність застосування заходів відповідальності за вчинені правопорушення; професіоналізм і добросовісність представників правоохоронних органів; ефективність заходів, застосовуваних до правопорушника [234, с. 44]. Т.І. Тарахонич зазначає, що будь-яка особа незалежно від її матеріального становища, соціального статусу повинна нести відповідальність за скоєне правопорушення [256, с. 285]. І.С. Самощенко, М.Х. Фарукшин зазначають, що невідворотністю юридичної відповідальності є не тільки те, що за кожне правопорушення слід застосовувати юридичні санкції, а те, що жодне правопорушення не повинно залишатися непоміченим та нерозкритим, кожне порушення має підлягати публічному розголосу, потрапити у поле зору держави та суспільства, отримати осуд з їх боку [254, с. 174]. Сутність принципу невідворотності юридичної відповідальності Б.Т. Базильов розкриває так: юридична відповідальність повинна стати обов'язковим наслідком кожного правопорушення, адже превентивно-виховний вплив її санкцій визначається не їх жорсткістю, а невідворотністю застосування, а саме донесення до суспільної та індивідуальної свідомості уявлення про невідворотність зв'язку між даними явищами є важливим фактором зниження кількості правопорушень [229, с. 59–60]. Фома Аквінський вважав, що для добробуту у державі потрібна дисципліна і суворе дотримання усіх правил, встановлених державою. А осіб, що поведуться неправомірно, потрібно змушувати утримуватися від вчинення правопорушень силою та страхом перед

покаранням, що саме і досягається завдяки велінням людських законів [239, с. 143].

Отже, підбиваючи підсумок проаналізованого вище матеріалу, можна дійти висновку, що принцип невідворотності юридичної відповідальності передбачає настання негативних наслідків за вчинення правопорушення, покликаний забезпечити ефективність процесу реалізації заходів юридичної відповідальності, адже порушення принципу невідворотності юридичної відповідальності тягне несприятливі наслідки. Якщо здійснюється факт правопорушення, а відповідальність не настає, то це завдає моральної шкоди авторитету закону, підриває ідею законності та справедливості у свідомості громадян нашої держави. При цьому шкода, заподіяна бездією закону, матеріалізується в нові правопорушення, оскільки проковуватиме думку про можливість уникнення юридичної відповідальності. Отже, звідси впливає і стає зрозумілим і принцип своєчасності, що означає притягнення правопорушника до відповідальності відразу після вчинення правопорушення або не пізніше термінів, встановлених законодавством. Своєчасність – це певний строк, протягом якого здійснюється пошук правопорушника з метою його покарання. Якщо ж винний визначається після завершення цього строку, то відповідальність до нього не застосовується. Ця позиція законодавця відповідає основній меті юридичної відповідальності – забезпечення суспільного порядку та злагоди, а не покарання суб'єкта, який уже став на шлях виправлення і не скоїв повторно правопорушення [259].

Стосовно відповідальності за порушення бюджетного законодавства принцип невідворотності реалізується шляхом виявлення винної посадової особи, яка допустила порушення бюджетного законодавства, і застосування до неї цивільної, дисциплінарної, адміністративної або кримінальної відповідальності згідно із законом (ст. 121 БК України). Оскільки за порушення бюджетного законодавства передбачається дисциплінарна, цивільна, адміністративна та кримінальна відповідальність, то відповідно саме законодавством, що встановлює зазначені види відповідальності,

встановлюються строки, протягом яких здійснюється пошук правопорушника з метою його покарання. Наприклад, ст. 38 КУпАП передбачає, що адміністративне стягнення може бути накладено не пізніше як через два місяці з дня вчинення правопорушення, а при триваючому правопорушенні – не пізніше як через два місяці з дня його виявлення, за винятком випадків, коли справи про адміністративні правопорушення підвідомчі суду (судді);

2) принцип справедливості. Одним із проявів принципу справедливості в бюджетному праві є встановлення податків з урахуванням спроможності платника податків до їх сплати (так званий принцип межі податкового тиску) [241, с. 40]. Враховуючи ту обставину, що цей принцип є загальним положенням податкового права, можна говорити і про необхідність справедливої відповідальності за порушення фінансового законодавства. Такий підхід можна знайти в роботах теоретиків податкового права. Наприклад, Г.В. Петрова вказує на необхідність формування законодавства про фінансово-правову відповідальність на підставі принципів оподаткування [250, с. 15]. Таким чином, як продовжує цю думку А.В. Бризгалін, є всі підстави розглядати справедливість як принцип фінансово-правової [233, с. 328], в т. ч. бюджетної, відповідальності.

Ряд науковців принцип справедливості юридичної відповідальності прив'язують до системи формальних вимог, а саме: закон, що встановлює чи посилює юридичну відповідальність, не має зворотної сили; за одне порушення можливе лише одне покарання; відповідальність несе лише та особа, яка скоїла правопорушення; вид та міра покарання залежать від тяжкості скоєного; якщо шкода, спричинена правопорушенням, має зворотній характер, юридична відповідальність повинна компенсувати її настання [258, с. 241].

Розглянемо більш детально кожну зазначену вимогу принципу справедливості:

- закон, що встановлює чи посилює юридичну відповідальність, не має зворотної сили. Ст. 58 Конституції України встановлює, що закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. Ніхто не може відповідати за діяння, які на час їх вчинення не визнавалися законом як правопорушення. Зокрема, ст. 8 КУпАП визначає, що особа, яка вчинила адміністративне правопорушення, підлягає відповідальності на підставі закону, що діє під час і за місцем вчинення правопорушення.

Окремі дослідники наголошують на існуванні в податковому законодавстві порушень конституційних норм щодо дії законів та інших нормативно-правових актів у часі. Так, З.М. Будицький зазначає, що аналіз податкового законодавства переконливо свідчить про існування правових норм, які прямо суперечать цьому конституційному принципу [231, с. 59–60]. В якості прикладу він наводить законодавчо закріплений порядок визначення розміру пені, при якому її розмір визначається на день виникнення податкового боргу або на день прострочення у його сплаті, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, оскільки збільшена ставка пені поширює свою дію на минуле, тобто має зворотню дію. Дійсно, ст. 129.4 ПК України визначає, що пеня нараховується на суму податкового боргу із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день прострочення у його сплаті.

Однак з таким підходом науковця важко погодитися, оскільки Конституція України встановлює, що зворотної дії в часі не мають закони та інші нормативно-правові акти, а не норма, щодо встановлення ставки Національного банку України, яка може змінюватись у часі.

Отже, відповідальність за порушення бюджетного законодавства може встановлюватися виключно законодавством, яке діяло на момент вчинення бюджетного правопорушення, або законодавством, яке пом'якшує чи

скасовує відповідальність. Так, Рішенням Конституційного суду № 1-7/99 від 09.02.1999 визначено, що юридична відповідальність застосовується відповідно до нового закону чи іншого нормативно-правового акта, що пом'якшує або скасовує відповідальність особи за вчинене правопорушення під час дії нормативно-правового акта, яким визначались поняття правопорушення і відповідальність за нього. Проте надання зворотної дії в часі таким нормативно-правовим актам може бути передбачено шляхом прямої вказівки про це в законі або іншому нормативно-правовому акті [253];

- відповідальність несе лише та особа, яка скоїла правопорушення. Індивідуалізація покарання надає можливість забезпечити покладення відповідальності на винну особу та несення цієї відповідальності нею особисто. Реалізація цього принципу зумовлює необхідність персонального визначення суб'єктів правопорушення, нормативне закріплення переліку обставин, що полегшують і обтяжують відповідальність та чітке визначення правового статусу всіх суб'єктів права. Р. Хачатуров, Д. Липинський зазначають, що встановлення критеріїв індивідуалізації юридичної відповідальності є результатом дії регулятивної функції юридичної відповідальності. Піддаючись впливу регулятивної функції юридичної відповідальності, принцип індивідуалізації потім впливає на характер та зміст її каральної функції [247]. Принцип індивідуалізації має місце не лише в процесі реалізації її каральної функції, а залежить також від відновної та виховної функцій юридичної відповідальності. Характер виховної функції залежить від ряду факторів, насамперед, особи правопорушника, форми вини, мети, обставин, які вплинули на скоєння правопорушення тощо.

Відповідальність за винні діяння забезпечує врахування ступеня усвідомлення особою неприпустимості своєї поведінки та викликаних нею негативних наслідків. Узагальнивши зазначене, слід погодитись із думкою ряду науковців, що принцип індивідуалізації юридичної відповідальності – це відправна ідея, що закріплена в діючому законодавстві, в основу якої покладено диференційоване закріплення обов'язків у залежності від

правового статусу суб'єкта юридичної відповідальності, диференціації правопорушень і санкцій у залежності від типової суспільної небезпеки правопорушення та правопорушника і визначення міри юридичної відповідальності з урахуванням суспільної небезпеки правопорушення та особи правопорушника [262, с. 354].

Так, згідно з ч. 2 ст. 61 Конституції України, юридична відповідальність особи має індивідуальний характер. На відміну від податкової відповідальності, яка також є різновидом фінансової [252, с. 205] та встановлює можливість погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу платника податків на інших осіб (наприклад, стосовно фізичної особи, яка померла або визнана судом безвісно відсутньою або оголошена померлою чи визнана недієздатною, передбачається перекладення боргу на осіб, які вступають у права спадщини або уповноважені здійснювати розпорядження майном такої особи (ст. 97.4.4 ПК України)), відповідальність за порушення бюджетного законодавства передбачає виключно відповідальність винної посадової особи.

Крім вимоги щодо індивідуального характеру відповідальності, принцип індивідуалізації реалізується і через індивідуалізацію покарання. Передбачені бюджетним законодавством різні заходи впливу за різні порушення бюджетного законодавства (наприклад, повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету застосовується за порушення бюджетного законодавства у вигляді нецільового використання бюджетних коштів) та різні види відповідальності (дисциплінарна, цивільна, адміністративна, кримінальна) є формою реалізації бюджетної відповідальності, яка дозволяє індивідуалізувати відповідальність конкретної посадової особи. У кожному випадку індивідуалізація покарання – це одночасно і індивідуалізація відповідальності, але, як правильно зазначає Ю.Б. Мельников, можлива індивідуалізація відповідальності і без індивідуалізації покарання [244, с. 80].

Отже, відповідальність за порушення бюджетного законодавства повинна мати індивідуальний характер та може застосовуватися виключно до

винних посадових осіб. Незважаючи на те, що за різні види порушень бюджетного законодавства можуть встановлюватися однакові види відповідальності, враховуючи особливості кожного правопорушення, форма реалізації такої відповідальності може бути різною;

- вид та міра покарання залежать від тяжкості скоєного. У класичному розумінні суд повинен перенести ідею справедливості, втілену в нормах права, на рівень конкретних правовідносин [251, с. 63]. Суд конкретизує вимоги справедливості, закріплені у правовій нормі, щодо окремих правовідносин або корегує ті правовідносини, учасники яких відхиляються від нормативно встановлених стандартів справедливості. Наприклад, керуючись вимогами рівності та розмірності, він має призначити покарання, яке враховує ступінь тяжкості вчиненого злочину, особу винного та обставини, що пом'якшують і обтяжують покарання, установити справедливий розмір відшкодування, визнати недійсним правочин, укладений на несправедливих умовах, скасувати несправедливий індивідуальний акт суб'єкта владних повноважень. Одним із засобів, за допомогою якого право може стати змістовно справедливим, є гнучкість норм, що надає суддям можливості розвивати і пристосовувати право [251, с. 64]. Дана вимога стосується і відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Так, наприклад, ст.ст. 34, 35 КУпАП передбачають обставини, що пом'якшують та обтяжують відповідальність за адміністративне правопорушення;

- якщо шкода, спричинена правопорушенням, має зворотній характер, юридична відповідальність повинна компенсувати її настання. Оскільки бюджетним законодавством регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів (ст. 1 БК України), то відправне значення для відповідальності за порушення бюджетного законодавства відіграє саме компенсаційна функція останньої. Так, більшість адміністративних проступків пов'язані зі спричиненням шкоди державній власності. Основним видом адміністративного стягнення в

цьому випадку є штраф, який, у свою чергу, поповнює державний бюджет. Тому за вказаною категорією адміністративних стягнень, а вони у своїй більшості передбачені гл. 6 КУпАП, штраф одночасно з досягненням інших цілей адміністративної відповідальності має й компенсаційний характер, тому що замість завданої шкоди державі поповнює державний бюджет;

3) принцип недопустимості подвійності відповідальності за одне правопорушення. Зазначений принцип встановлений ст. 61 Конституції України та безпосередньо поширює свою дію і на бюджетні відносини. На думку М.І. Хавронюка, ніщо в зазначеній статті Конституції України не є перепороною для того, щоб особа була притягнута за одне й те саме правопорушення до двох чи більше видів юридичної відповідальності, оскільки заборона стосується повторного притягнення до відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення [240, с. 54]. Ст. 121 БК України, в свою чергу, передбачає, що посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно із законом. Чинне податкове законодавство передбачає можливість притягнення особи за вчинення податкового правопорушення до фінансово-правової, адміністративної або кримінальної відповідальності. У зв'язку з цим науковці порушують питання про допустимість існування подвійної юридичної відповідальності за вчинення особою одного діяння. Вбачається обґрунтованою позиція М. Студенкіної, яка вважає, що при кумуляції можливе поєднання не всіх, а лише визначених видів відповідальності [249, с. 54]. У цілому ж перед законодавцем постає складна проблема: у кожному випадку вирішити питання про встановлення тих або інших санкцій, які в конкретних умовах найбільш ефективно будуть сприяти розвитку охоронюваних відносин.

Таким чином, існування двох видів відповідальності, фінансово-правової і адміністративної, за одне й теж правопорушення, наприклад, за несвоєчасне подання декларації, породжує питання про допустимість чи

недопустимість накладення на платника податків – фізичну особу – одразу ж двох стягнень [231, с. 63]. Вирішити означену проблему З.М. Будько пропонує за досвідом російської судової практики. Як роз'яснено в абзаці 2 пункту 34 Постанови Пленуму Вищого Арбітражного Суду РФ від 28.02.2001 № 5 «Про деякі питання застосування частини першої Податкового кодексу РФ», під час розмежування відповідальності фізичних осіб судам слід виходити з того, що одне й те ж правовідношення не може одночасно кваліфікуватися як податкове й інше, яке не є податковим, у зв'язку з чим платник податків – фізична особа – за вчинений ним проступок не може бути одночасно притягнутий до податкової та іншої відповідальності [238, с. 37]. Таким чином, за вчинення винного протиправного діяння у відносинах, які регулюються податковим правом, відповідальність настає тільки відповідно до ПК РФ; положення КпАП РФ у цьому випадку не застосовуються.

У даному питанні, на нашу думку, варто погодитися із З.М. Будько, що одночасне застосування за вчинення податкового правопорушення заходів адміністративної і фінансово-правової відповідальності навряд чи можна визнати виправданим, беручи до уваги каральний характер кримінальної, адміністративної та фінансово-правової відповідальності. Науковці, як правило, погоджуються з тим, що норми адміністративних та фінансових санкцій мають однакову спрямованість – охорону цих відносин від посягань, однак різними правовими засобами (шляхом застосування до правопорушників відповідно адміністративних та фінансових стягнень). А.С. Ємельянов слушно зауважує, що і кримінальні, і адміністративні, і фінансові санкції мають караючий характер, хоча фінансові санкції, крім караючого, характеризуються яскраво вираженим правопоновлювальним характером [237, с. 49]. Якщо це так, то виникає питання: яка необхідність у випадку кумуляції адміністративних і податкових правопорушень за одне і теж діяння застосовувати одночасно дві каральні санкції (адміністративну та фінансово-правову)? Правильним у такому разі, залежно від характеру діяння, було б застосування однієї з примусових санкцій (адміністративної

або фінансової), яка б виконувала караючу функцію [231, с. 65]. Фінансово-правова відповідальність передбачає для правопорушника позбавлення майнового характеру, таким чином впливає на економічні інтереси платника податків. По суті, такий підхід зумовлений бажанням держави в першу чергу компенсувати фінансові збитки, завдані їй податковим правопорушенням. Крім того, як зазначає М.В. Карасєва, фінансова санкція спрямована і на покарання правопорушника, але у формі, яка притаманна сфері фінансово-правового регулювання, тобто у грошовій формі [58, с. 182]. Основним критерієм розмежування фінансово-правової і кримінальної відповідальності, у свою чергу, є міра суспільної шкідливості вчинення правопорушення, а саме розмір прихованого податкового зобов'язання. Таким чином, фінансово-правова відповідальність настає, якщо за своїм характером проступок не тягне кримінальної відповідальності.

На підставі вищезазначеного можна запропонувати та законодавчо закріпити відповідне правило і для відповідальності за порушення бюджетного законодавства: посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, в залежності від шкідливості вчинення правопорушення несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно із законом;

4) принцип доцільності. В юридичній літературі одним із принципів юридичної відповідальності називається принцип доцільності. Даний принцип в систему принципів юридичної відповідальності включається не всіма вченими, однак, як видається, його значення є достатньо великим для правильного застосування юридичної відповідальності. На думку Р.А. Ромашова, принцип доцільності передбачає відповідність заходів впливу цілям юридичної відповідальності [260, с. 211]. На відповідність відповідальності цілям, їх досягненню вказують і інші вчені [263, с. 319]. Ціль юридичної відповідальності – це передбачуваний стан майбутнього розвитку поведінки суб'єктів, моральної сфери, суспільних відносин, який забезпечується державою і досягнення якого через встановлення та

застосування юридичної відповідальності прагнуть суб'єкти правотворчої діяльності [243, с. 176]. Щодо цілей юридичної відповідальності у правовій науці відсутня спільність думок. Спільним для них є визнання того, що застосування заходів відповідальності передбачає досягнення не однієї, а цілої системи цілей.

Серед таких цілей фінансово-правової відповідальності визнають: охорону фінансових інтересів публічних суб'єктів, попередження податкових правопорушень, відновлення порушеного податковим правопорушенням нормального стану податкових відносин, виховання учасників податкових відносин у дусі поваги до права [243, с. 286–310]. Притягнення до фінансово-правової відповідальності здійснюється в межах охоронних податкових правовідносин. Об'єктом податкових правовідносин є об'єкт інтересу суб'єктів податкових правовідносин [230, с. 31]. Таким чином, для правильного розуміння цілей фінансово-правової відповідальності необхідно з'ясувати, які інтереси переслідує держава, встановлюючи та притягуючи порушників податкового законодавства до фінансово-правової відповідальності. Зокрема, З.М. Будько зазначає, що фінансово-правова відповідальність взагалі не повинна мати на меті поповнення державного бюджету. Її головна мета – забезпечення захисту фінансових інтересів держави [231, с. 73].

Існує точка зору, що принцип доцільності передбачає індивідуалізацію заходів покарання або відповідність заходів відповідальності правопорушенню, правопорушнику, обставинам вчинення правопорушення [246, с. 253]. Однак із даною точною зору важко погодитися, оскільки дане визначення ототожнює принцип доцільності із принципом індивідуалізації.

Отже, на підставі викладеного можна зробити висновок, що відповідальність за порушення бюджетного законодавства повинна відповідати основній меті бюджетного права – забезпечення нормального функціонування бюджетних відносин, зокрема відносин, що виникають у

процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

У свою чергу до спеціальних принципів відповідальності за порушення бюджетного законодавства можна віднести нижченаведені:

1) принцип відповідальності за вину, який полягає в тому, що правопорушник підлягає відповідальності лише за ті діяння та шкідливі наслідки, щодо яких встановлена вина у формі умислу або необережності.

У межах фінансово-правової відповідальності як одного із видів юридичної відповідальності виділяють окремі різновиди юридичної відповідальності відповідно до певних підгалузей фінансового права. Зокрема, виокремлюють бюджетно-правову, податкову відповідальність [252, с. 205]. При цьому кожна з окреслених різновидів відповідальності, незважаючи на спільне походження від фінансово-правової відповідальності, має свої особливості та відмінності. Так, ст. 121 БК України встановлює, що посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно із законом. Тобто Закон чітко встановлює, що відповідальність встановлюється виключно до винних осіб. У свою чергу ст. 109.1 ПК України передбачає, що податковими правопорушеннями є 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 законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Звідси випливає, що податкова відповідальність може наставати без наявності вини.

Питання вини як обов'язкової умови притягнення особи до юридичної відповідальності вже довгий час гостро дискутується в науковому середовищі. У різних галузях права відсутнє загальновизнане поняття вини та її форм. На сьогодні в юриспруденції виділяють дві основні теорії змісту вини: 1) традиційна – теорія психологічного розуміння вини;

2) альтернативна – нормативна теорія вини. Сутність психологічної теорії полягає у з'ясуванні психічного ставлення суб'єкта до вчиненого ним суспільно шкідливого діяння і суспільно шкідливих наслідків. Однак такий підхід можна застосовувати лише щодо фізичної особи, бо тільки вона наділена психікою, розумом і волею. Суб'єктом податкового правопорушення, крім фізичних осіб, є й юридичні особи, які не наділені такими ознаками. Через це у правовій науці немає єдності у визначенні поняття вини юридичної особи. У зв'язку з цим деякими науковцями запропонована альтернатива психологічному розумінню вини – нормативна теорія вини [248, с. 93–94].

Оскільки суб'єктом відповідальності за порушення бюджетного законодавства може бути виключно фізична особа – посадова особа (ст. 121 ПК України), то відповідно питання стосовно проблеми застосування вини не виникає. Отже, відповідальність за порушення бюджетного законодавства може застосовуватися виключно до винної особи;

2) принцип персоніфікації, який дозволяє визначити конкретну особу, на яку буде покладено обов'язок відшкодувати шкоду, заподіяну в результаті правопорушення. У кримінальному праві в якості самостійного принципу відповідальності виділено принцип персоніфікації. Він полягає в тому, що коли суб'єктом правопорушення виступає колективне утворення, відповідальність, поряд з ним, має персонально нести і винна особа, яка представляє організації [261, с. 101]. Цей принцип пов'язаний із поняттям вини колективного суб'єкта, оскільки його дії – це дії уповноважених осіб.

У свою чергу ст. 76 БК України встановлює, що проект рішення про місцевий бюджет перед його розглядом на сесії Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради схвалюється Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевою державною адміністрацією чи виконавчим органом відповідної місцевої ради. Таким чином, аналіз норм БК України, що регулює бюджетні відносини, свідчить про можливість прийняття колегіальних рішень посадовими особами органів державної влади

та місцевого самоврядування, що ускладнює застосування відповідальності до конкретної посадової особи.

Крім того, чинне законодавство часто говорить про відповідальність органів влади, а не конкретних посадових осіб. Наприклад, ст. 76 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» закріплює відповідальність органів та посадових осіб місцевого самоврядування перед державою та водночас визначає загальну підставу такої відповідальності – порушення Конституції або законів України, яка фактично впливає із закріпленого Основним Законом (ст. 19) принципу законності в діяльності органів державної влади, місцевого самоврядування та їх посадових осіб, відповідно до якого зазначені органи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Отже, множинність та невизначеність конкретних посадових осіб у бюджетних відносинах ускладнює застосування відповідальності саме до винних осіб. На нашу думку, посадові особи органів державної влади та органів місцевого самоврядування при складанні, розгляді, затвердженні, виконанні бюджетів, звітуванні про їх виконання та здійсненні контролю за дотриманням бюджетного законодавства повинні нести відповідальність лише за власні винні дії або бездіяльність. Встановлення відповідальності посадових осіб за порушення бюджетного законодавства, за їх протиправну поведінку має такі прояви: зазначені особи не несуть відповідальності за дії або бездіяльність інших посадових осіб, що беруть участь у бюджетному процесі, а також у тому, що перебування посадових осіб у складі колегіального органу не означає автоматичної відповідальності їх за протиправні рішення цього органу;

3) принцип публічності відповідальності посадових осіб за порушення бюджетного законодавства. Зміни, що відбуваються в Україні на шляху становлення демократичної правової держави, передбачають здійснення комплексного, системного реформування багатьох сфер суспільно-політичного життя. Посадові особи відповідальні за складання,

розгляд, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контроль за дотриманням бюджетного законодавства і є основним суб'єктом бюджетних відносин. Спектр площини взаємовідносин «особа – держава» є надзвичайно широким, і урегульованість усіх процедур, проваджень, процесів у цілому в ній, як свідчить практика, не завжди відповідає основним нормам Конституції та принципам соціальної, правової держави, а діяльність органів публічної адміністрації – закону [255, с. 122]. Тобто суб'єкти бюджетних відносин не завжди належним чином виконують покладені на них законодавством обов'язки, у зв'язку з чим повинні нести відповідальність публічно.

Публічність у матеріально-правовому розумінні означає здійснення певних дій в інтересах всього суспільства. Як зазначає С.П. Погребняк, у загальному розумінні публічність (чи офіційність) – це здійснення процесу владно, від імені влади чи держави [251, с. 48]. У ст. 5 Конституції України передбачено, що така діяльність здійснюється державою та органами місцевого самоврядування. У свою чергу Г.В. Атаманчук публічність визначає як широкий доступ громадян до участі в питаннях управління шляхом обрання відповідних органів та громадського контролю за їх функціонуванням, відкритості функціонування згаданих органів, а також судовий контроль за дотриманням зазначеними особами конституційно закріплених інтересів суспільства, прав і свобод громадян [235, с. 275]. Отже, громадськість повинна знати про всі правопорушення, в т. ч. у сфері бюджетного законодавства, які вчиняються посадовими особами органів державної влади, місцевого самоврядування.

Враховуючи вищезазначене, можна зробити висновок, що суть принципу публічності відповідальності за порушення бюджетного законодавства можна сформулювати як невідворотність настання дисциплінарної, цивільної, адміністративної та кримінальної відповідальності винних посадових осіб за порушення бюджетного законодавства в силу доступу до інформації про вчинені правопорушення

громадськості, що тягне за собою охорону та захист інтересів держави, територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів у містах), об'єднань територіальних громад.

Таким чином, системний аналіз бюджетного законодавства та наукових джерел з бюджетного права переконливо свідчить про малодослідженість проблеми принципів відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Деякі з цих принципів зовсім не знаходять своєї реалізації в бюджетному праві. На нашу думку, одним із можливих шляхів вирішення зазначеного питання може стати розширення практики текстуального закріплення принципів у нормативно-правовому акті. Це буде сприяти правильному їх застосуванню і тлумаченню.

Відповідальність за порушення бюджетного законодавства може ґрунтуватися на загальних принципах юридичної, в т. ч. фінансово-правової, відповідальності, зокрема це: законності, невідворотності і своєчасності, справедливості, недопустимості подвійності відповідальності за одне правопорушення, доцільності. А також на спеціальних принципах, що забезпечують застосування відповідальності до винних посадових осіб за порушення бюджетного законодавства: на принципі відповідальності за вину, принципі персоніфікації та принципі публічності відповідальності посадових осіб за порушення бюджетного законодавства.

РОЗДІЛ 3

ПРАВОВІ ФОРМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПІВ БЮДЖЕТНОГО ПРАВА В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ

3.1 Судова практика як форма вияву принципів бюджетного права України

Сучасна проблематика ролі судової практики як форми вияву принципів бюджетного права полягає у тому, що принцип як правовий інструмент має забезпечувати формування єдиного правового поля в державі та збереження розвитку правової системи у єдності і взаємозв'язку теорії та практики. Саме судова практика та вияв у ній принципів бюджетного права виступають об'єднуючим ланцюгом змісту об'єктивного права та суб'єктивного права, що реалізується у бюджетних правовідносинах. Сучасні погляди на роль судової практики у значній мірі перебувають під впливом радянської ідеології, де акти судової влади за жодних обставин не визнавались джерелом права. Разом із тим, актуальним залишається формування правозастосовної практики на основі «об'єктивної істини», що неможливо без правильного розуміння сенсу, змісту, обсягу прав та обов'язків учасників бюджетних відносин. Судова практика в даному випадку через застосування принципів бюджетного права у своїх актах утворює ідейно-правову базу щодо встановлення «об'єктивної істини» у кожній конкретній справі щодо виникнення, зміни та припинення бюджетних правовідносин.

Погоджуємося з тим, що судова практика – це вид юридичної практики, яка є досвідом правової діяльності компетентних суб'єктів, що формується в результаті застосування права при вирішенні юридичних справ [265, с. 35] Саме ця юридична практика забезпечує встановлення

«об'єктивної істини», чим власне й реалізує принципи верховенства права та законності у вирішенні конкретних юридичних справ у сфері бюджетних відносин.

Важливість судової практики як форми вияву принципів бюджетного права, зокрема тих принципів, які виводяться з норм, пояснюється можливістю судових органів застосування принципів бюджетного права для подолання прогалин у бюджетному законодавстві. Так, Л.Г. Лічман пише: «суди, юрисдикція яких поширюється на всі правовідносини, що виникають на території України, при вирішенні цивільних та адміністративних спорів, у разі виявлення прогалин у законодавстві, зобов'язані їх подолати та не можуть відмовляти у розгляді справи з мотивів відсутності, неповноти, нечіткості, суперечливості законодавства, що регулює спірні відносини» [265, с. 37]. Отже, практична цінність принципів у судовій практиці розкривається у тому, що, посилаючись на принципи бюджетного права, суди своїми правозастосовними актами забезпечують цілісність механізму правового регулювання бюджетних правовідносин та забезпечують об'єктивність, законність і точність у вирішенні конкретних юридичних прав.

У той же час судова практика, а саме її результати не є однотипними. Погоджуємося з позицією П.І. Жигалкіна, С.М. Прилипка, О.М. Ярошенка у тому, що значення судової практики залежить від виду судової практики. Зокрема, науковці зосереджують увагу на тому, що поточна судова практика – це досвід застосування законодавства, виражений у рішеннях судів у конкретних юридичних справах. Прецедентна практика – досвід використання законодавства, виражений у рішеннях вищих судових органів у конкретних справах принципового характеру. Керівна практика – це досвід застосування законодавства, виражений в особливих актах вищих судових органів, у яких дані практики узагальнюються та оформлюються у вигляді конкретних нормативних приписів [266, с. 129]. Таким чином, викладене доводить необхідність розгляду судової практики як форми вияву принципів

бюджетного права саме шляхом аналізу всіх наведених видів судової практики стосовно реалізації бюджетних правовідносин.

Так, стосовно бюджетного законодавства в Україні не існує єдності у рішеннях судів при застосуванні окремих положень законів про Державний бюджет на відповідні роки. Зокрема, мова йде про зменшення гарантованих іншими законами соціальних виплат громадянам. Суперечливість судової практики полягає у тому, що суди по-різному визначають пріоритетність законів однакової юридичної сили, які підлягають застосуванню у питаннях про соціальні виплати, що фінансуються з бюджету. Разом із тим, суперечливість у вирішенні подібних спірних справ просліджується і у правових позиціях Конституційного Суду України.

Беззаперечним є факт визнання рішень Європейського суду з прав людини прецедентною судовою практикою, що відповідно зумовлює необхідність аналізу цієї практики у нашому дослідженні.

Європейський суд з прав людини у справі «Суханов та Ільченко проти України» від 26 червня 2014 р. [268], дослідивши національне законодавство та практику, зазначив, що Законом України «Про Державний бюджет України на 2006 рік» було зупинено дію статті 6 Закону України «Про соціальний захист дітей війни». 19 січня 2006 року відповідні положення Закону України «Про Державний бюджет України на 2006 рік» було змінено (зміни до нього набрали чинності 2 квітня 2006 року). Згідно з цими змінами розмір надбавки мав збільшуватись поступово відповідно до постанови Кабінету Міністрів України. Однак така постанова в 2006 році не була прийнята. Законами України про Державний бюджет України на 2007 і 2008 роки дію статті 6 Закону було зупинено та змінено відповідно. 9 липня 2007 року і 22 травня 2008 року Конституційний Суд України визнав це неконституційним. Закон України «Про Державний бюджет України на 2006 рік» передбачав, що питання щодо визначення розміру надбавки покладалось на Кабінет Міністрів України, але оскільки відповідної постанови Кабінетом Міністрів України прийнято не було, «соціальні виплати дітям війни

відповідно до статті 6 Закону України «Про соціальний захист дітей війни» не було реалізовано в 2006 році».

Стосовно ствердження порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод суд у п. 30 наголошує на принципі «мирного володіння майном», при цьому в п. 35 суд вказує, що за певних обставин «законне сподівання» на отримання «активу» також може захищатися статтею 1 Першого протоколу. Принциповим для нашого дослідження є п. 37 Рішення, в якому зазначено: «як стверджували заявники, у 2007 та 2008 роках Конституційний Суд України дійшов висновку, що зміни та доповнення до основного законодавства не могли вноситися за допомогою відповідних законів про Державний бюджет України, оскільки ці закони стосувалися радше фінансування, ніж матеріальних прав. Суд не погоджується із твердженнями заявників про те, що згідно з рішеннями Конституційного Суду України до відповідних нормативно-правових актів не можна вносити зміни» [268].

Власне специфіка бюджетного законодавства щодо формування, розподілу та використання бюджетних коштів і управління грошовими потоками, згідно з прийнятим на відповідний рік законом про бюджет, і створює певну мінливість та нестабільність в обсягах соціальних виплат, що фінансуються державою. Проте бездіяльність Уряду України упевнила Європейський суд з прав людини у тому, що громадяни України Суханов та Ільченко мали законно сподіватися, що Кабінет Міністрів України встановить розмір пенсії за відповідний період. Щодо втручання державних органів у право на мирне володіння майном суд стверджує, що будь-яке втручання повинно бути пропорційним по відношенню до переслідуваної мети. Іншими словами, має бути забезпечено «справедливий баланс» між загальними інтересами суспільства та обов'язком захисту основоположних прав конкретної особи. У підсумку, Європейський суд з прав людини постановив, що у період з 2 квітня 2006 року по 31 грудня 2006 року було

порушення статі 1 Першого протоколу Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод [268].

Отже, з цього рішення можна узагальнити наступне:

1. Принцип «мирного володіння майном» розповсюджує свою дію на надбавки та інші соціальні виплати, що фінансуються за рахунок державних коштів.

2. «Законне сподівання» громадянина на отримання «активу» виникає з моменту визнання за особою права на соціальну виплату в законах, які не належать до бюджетного законодавства. У той же час держава, в особі її органів, зобов'язана врегулювати порядок надання та розміри таких соціальних виплат на основі принципу «пропорційності» як міри такого права. Застосування цього принципу забезпечує формування «справедливого балансу» між загальними суспільними інтересами та захистом прав конкретної особи. Важливо, що подібною правовою позицією Європейський суд з прав людини визнає пріоритет суспільних інтересів над інтересами окремої особи при формуванні, розподілі та використанні бюджетних коштів.

3. Дослідження національного законодавства та практики Європейським судом з прав людини підтвердило відсутність єдності правових позицій національних судів, що, на нашу думку, є підтвердженням вагомості та значення узагальнень судової практики вищими судами.

4. Дане Рішення є прецедентним для судів України та закладає правові засади застосування до відносин у бюджетній сфері таких принципів, як «мирне володіння майном», «законні сподівання», «пропорційність», «справедливий баланс». При цьому досліджуване Рішення дає відповіді на питання про сутність названих принципів.

Вище наведене дає підстави стверджувати, що справа Європейського суду з прав людини «Суханов та Ільченко проти України» від 26 червня 2014 р. доводить, що прецедентна судова практика є формою вияву принципів бюджетного права.

Євроінтеграційні процеси в Україні формують тенденції розвитку бюджетних відносин на засадах «примата міжнародного права», що у певній мірі створює необхідність не тільки удосконалення бюджетного законодавства, а й формування практики застосування судами принципів бюджетного права як джерел права. Також у науковій літературі висловлюється думка про те, що сучасна тенденція зближення та взаємопроникнення континентальної і англо-саксонської систем права потребує відповідних змін у законодавстві України з тим, щоб у певних категоріях справ вищими судовими установами приймалися прецедентні рішення, щодо інших, неоднозначних, суперечливих питань застосування матеріального та процесуального права пропонувались певні алгоритми їх тлумачення і вирішення [265, с. 38]. Ми підтримуємо таку думку. Важливість формування прецедентних рішень у значній мірі повинна вирішити практичні проблеми реалізації норм бюджетного законодавства, зокрема й щодо реалізації в таких рішеннях принципів бюджетно-матеріальної діяльності та принципів бюджетного процесу.

Розвиток демократії в нашій державі й створення Конституційного суду України створили правові засади формування механізму охорони й захисту прав людини і громадянина в Україні. Діяльність Конституційного Суду України (далі – КСУ) забезпечує не тільки відповідність законів та інших правових актів Конституції України, а і дає офіційне тлумачення Конституції України та законів України [268]. Отже, ми вважаємо, що результати діяльності КСУ виражені у його рішеннях у принципово важливих справах, що є керівною судовою практикою.

М.В. Мазур, доопрацювавши існуючі підходи до класифікації актів КСУ, пропонує виділяти наступні їх види:

- 1) акти, прийняті за результатами розгляду судових справ (підсумкові акти);
- 2) процедурні (процесуальні) акти;
- 3) внутрішньоорганізаційні акти (нормативні та індивідуальні);

4) оперативні акти (акти про затвердження, зміну або скасування внутрішньоорганізаційних актів, акти про внесення редакційних змін до підсумкових актів тощо).

Науковець зазначає, що характерною особливістю підсумкових актів КСУ є наявність правових позицій – прецедентних норм права, які містять правові приписи щодо правильного розуміння змісту конституційних і законодавчих норм, а також правові принципи та інші положення, сформульовані КСУ на підставі тлумачення Конституції та законів України і покладені в основу вирішення того чи іншого питання в межах конституційного провадження [269, с. 7–8].

Ми частково погоджуємося з цим твердженням, а саме: акти КСУ прийняті стосовно визнання конституційними окремих положень бюджетних законів містять правові позиції суду, які дають відповіді на питання конституційності прийнятих норм, однак вони не формують алгоритмів вирішення конкретних спорів принципового характеру. Разом із тим, вважаємо, що рішення КСУ повинні формувати прецедентну практику застосування бюджетного законодавства, зокрема і шляхом застосування принципів бюджетного права.

Отже, з'ясуємо, чи знаходять свій вияв принципи бюджетного права у судовій практиці КСУ.

Так, Рішення КСУ у справі за конституційним поданням правління Пенсійного фонду України щодо офіційного тлумачення положень статті 1 частин першої, другої, третьої статті 95, частини другої статті 96, пунктів 2, 3, 6 статті 116, частини другої статті 124, частини першої статті 129 Конституції України, пункту 5 частини першої статті 4 Бюджетного кодексу України, пункту 2 частини першої статті 9 Кодексу адміністративного судочинства України в системному зв'язку з окремими положеннями Конституції України від 25 січня 2012 року № 3-рп/2012 по справі № 1-11/2012 у мотивувальній частині містить посилання на принципи верховенства права, принцип соціальної справедливості. Разом з тим, суд

зазначає, що «одним із елементів верховенства права є принцип пропорційності, який у сфері соціального захисту означає, зокрема, що заходи, передбачені в нормативно-правових актах, повинні спрямовуватися на досягнення легітимної мети та мають бути співмірними з нею... Конституційний Суд України виходить з того, що за рахунок бюджетних джерел забезпечується соціальний захист широких верств населення країни, серед яких особи, що отримують пенсії та інші види соціальних виплат та допомоги. Це зобов'язує державу дотримуватися частин першої, третьої статті 95 Основного Закону України, згідно з якими бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами; держава прагне до збалансованості бюджету України... Зміна механізму нарахування соціальних виплат та допомоги повинна відбуватися відповідно до критеріїв пропорційності та справедливості і є конституційно допустимою до тих меж, за якими ставиться під сумнів власне сутність змісту права на соціальний захист». У резолютивній частині рішення КСУ виклав такі правові позиції:

1. Однією з ознак України як соціальної держави є забезпечення загальносуспільних потреб у сфері соціального захисту за рахунок коштів Державного бюджету України виходячи з фінансових можливостей держави, яка зобов'язана справедливо і неупереджено розподіляти суспільне багатство між громадянами і територіальними громадами та прагнути до збалансованості бюджету України. При цьому рівень державних гарантій права на соціальний захист має відповідати Конституції України, а мета і засоби зміни механізму нарахування соціальних виплат та допомоги – принципам пропорційності і справедливості.

2. Повноваження Кабінету Міністрів України щодо розробки проекту закону про Державний бюджет України та забезпечення виконання відповідного закону пов'язані з його функціями, в тому числі щодо реалізації політики у сфері соціального захисту та в інших сферах. Кабінет Міністрів

України регулює порядок та розміри соціальних виплат та допомоги, які фінансуються за рахунок коштів Державного бюджету України, відповідно до Конституції та законів України.

3. Суди під час вирішення справ про соціальний захист громадян керуються, зокрема, принципом законності. Цей принцип передбачає застосування судами законів України, а також нормативно-правових актів відповідних органів державної влади, виданих на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України, в тому числі нормативно-правовими актами Кабінету Міністрів України, виданими у межах його компетенції, на основі і на виконання Бюджетного кодексу України, закону про Державний бюджет України на відповідний рік та інших законів України [270].

Цитоване Рішення КСУ свідчить про реалізацію таких галузевих принципів бюджетного права, як: а) справедливе і неупереджене розподілення суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами; б) принцип пропорційності механізму нарахування соціальних виплат за рахунок коштів Державного бюджету України.

Разом із тим, слід відмітити, що винесення рішення щодо порядку формування, розподілу та використання державних коштів неможливе виключно на базі галузевих чи інституційних принципів бюджетного права. Формулюючи правові позиції принципового характеру, КСУ виходить з основоположних, керівних ідей загальноправового змісту, зокрема невід'ємною частиною яких є принципи верховенства права, законності, соціальної справедливості тощо.

У той же час, Рішення КСУ від 25 січня 2012 року № 3-рп/2012 є спірним у певній мірі. Це підтверджується наявністю окремої думки суддів Конституційного Суду. Зокрема, суддя М.А. Маркуш справедливо зазначила, що «Конституція України, теорія держави і права не визначають такої ознаки соціальної держави, як забезпечення необхідних загальносуспільних потреб у сфері соціального захисту виходячи з фінансових можливостей держави. Дії

держави у сфері соціального захисту є її функціями, а не ознаками. Таким чином, функцію держави щодо забезпечення загальносуспільних потреб у сфері соціального захисту, її обов'язок справедливо і неупереджено розподіляти суспільне багатство з дотриманням при цьому рівня державних гарантій конституційного права на соціальний захист поставлено в залежність від фінансових можливостей держави. За змістом витлумачених статей Конституції України жодна з них не містить положення про те, що обов'язок держави у сфері соціального захисту має визначатися фінансовими можливостями держави. Вказаним тлумаченням Конституційним Судом України створено нову норму, якою пріоритетом у соціальній сфері встановлено не виконання обов'язків держави перед громадянином, а її фінансові можливості» [271].

Інший суддя Конституційного Суду В.І. Шишкін, формулюючи свою окрему думку до Рішення КСУ від 25 січня 2012 року № 3-рп/2012, зауважує: «філософія ж Рішення звелася лише до обґрунтування допустимості збалансовувати витрати державного бюджету органами державної влади шляхом зміни порядку і розміру існуючих соціальних виплат та допомоги (фактично зменшувати соціальні гарантії громадян України), незважаючи на положення статті 22 та інших «соціальних» статей Конституції України. Такі кроки органів державної влади обґрунтовано тезою про кризові явища в економіці або фінансові можливості держави, при цьому наведено твердження, що таке корегування соціальних витрат можна здійснювати не лише на підставі законів, а й через підзаконні нормативно-правові акти, зокрема постанови Кабінету Міністрів України». Суддя наголошує, що, по-перше, такими «новаціями» спотворено концептуальне спрямування і суть приписів статті 3 Конституції України щодо зобов'язань держави перед людиною як найвищою соціальною цінністю, а не навпаки – людини перед державними органами. По-друге, таке твердження потребує як мінімум розкриття такої багатоаспектної тези, як «фінансові можливості» на міжгалузевому науковому рівні, а не лише правового аналізу, що у свою

чергу обумовлює різноманітність у її трактуванні, у тому числі поза сферою права і повноваженнями Конституційного Суду України [272].

Інший суддя Д.Д. Лилак, обґрунтовуючи свою окрему думку до Рішення КСУ від 25 січня 2012 року № 3-рп/2012, акцентує увагу на тому, що Конституційний Суд України дав визначення змісту і обсягу прав людини і громадянина. На його думку, у традиційному розумінні діяльності визначальними поняття змісту прав людини є умови і засоби, які становлять можливості людини, необхідні для задоволення потреб її існування та розвитку. Обсяг прав людини – це їх сутнісна властивість, виражена кількісними показниками можливостей людини, які відображені відповідними правами, що не є однорідними і загальними. Отже, визначені законом зміст та обсяг прав і свобод людини і громадянина не повинні бути змінені чи скасовані правовими актами Кабінету Міністрів України, які за своєю юридичною силою є підзаконними правовими актами, мають видаватися виключно на підставі і на виконання тільки Конституції України, законів України та актів Президента України (частина третя статті 113 Конституції України), і при прийнятті нових законів або внесенні змін до чинних законів не допускається їх звуження (частина третя статті 22 Конституції України) [273].

Окрема думка судді П.Б. Стецюка на Рішення КСУ від 25 січня 2012 року № 3-рп/2012 полягає у незгоді з пунктами 1-3 Рішення. Суддя пише: «очевидно, можна погодитись з тезою, що на виконання сучасною демократичною державою своїх соціальних зобов'язань перед громадянами має чи може мати певний вплив стан її «фінансових можливостей», зокрема наповненість державного бюджету і т. д. Однак ця обставина не може належати до категорії так званих «ознак держави» як соціальної, оскільки вона жодним чином не характеризує природи національної конституційно-правової доктрини соціальної держави як такої, а радше свідчить про економічний стан речей в державі на конкретному етапі її розвитку... Системний аналіз норм Основного Закону України, які розкривають сутність

конституційного положення «Україна – соціальна держава» (стаття 1), свідчить про те, що цю конституційну характеристику сучасної Української держави конституцієдавець жодним чином не пов'язує із тезою про стан її «фінансових можливостей». Несприйнятливим із багатьох позицій є і загальний висновок, викладений у пункті 3 резолютивної частини Рішення, а саме про те, «що суди під час вирішення справ про соціальний захист громадян керуються, зокрема, принципом законності. Цей принцип передбачає застосування судами законів України, а також нормативно-правових актів відповідних органів державної влади, виданих на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України, в тому числі нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України, виданих у межах його компетенції, на основі і на виконання Бюджетного кодексу України, закону про Державний бюджет України на відповідний рік та інших законів України». Так, даючи доволі розширене тлумачення «принципу законності», яким мають керуватися, «зокрема суди під час вирішення справ про соціальний захист громадян», Суду не вдалося зберегти ту межу, яка об'єктивно повинна існувати між офіційним тлумаченням та нормотворенням як таким [274].

Аналіз Рішення КСУ від 25 січня 2012 року № 3-рп/2012 та окремих думок суддів Конституційного Суду з приводу цього рішення свідчить про те, що принципи бюджетного права мають свій вияв у такому виді судової практики, однак проблематика вияву цих принципів полягає у неоднозначності їх тлумачення, що у підсумку впливає на ефективність як самого бюджетного законодавства, так і практики застосування окремих його статей. Проведений аналіз доводить, що принципи бюджетного права та їх дефініції повинні бути закріплені законодавчо. Таке закріплення повинно забезпечити їх однозначне тлумачення. Нормативний акт, який має закріплювати інституціональні принципи бюджетного права та їх дефініції, – це Бюджетний Кодекс України.

Разом із тим, низка інституціональних принципів бюджетного права виводиться з його норм, що також обумовлює неоднозначність їх тлумачення. До таких принципів необхідно віднести принцип пропорційності та принцип справедливості. Також досліджуване Рішення КСУ суперечить раніше викладеним ним правовим позиціям, якими пріоритетом визнавалися не фінансові можливості держави, а її обов'язок забезпечувати конституційні права та гарантії громадян, про що зазначив суддя М.А. Маркуш. Суддя В.І. Шишкін акцентував увагу на різних аспектах тлумачення КСУ принципів «пропорційності» і «справедливості» у своїх правових позиціях. Суддя Д.Д. Лилак наголошує на тому, що при ухваленні Рішення КСУ від 25 січня 2012 року № 3-рп/2012 суд Конституційний Суд України не врахував правових позицій, висловлених у попередніх його рішеннях, що безпосередньо стосуються порушеного у конституційному поданні питання щодо прав і свобод людини і громадянина.

У контексті викладеної критики Рішення КСУ необхідно погодитися з думкою Є.Г. Бобрешова, який зробив висновок, що при судовому правозастосуванні не може ігноруватися загальне призначення права, у зв'язку з чим суд покликаний дотримуватися, поважати й укріплювати загальні принципи права, які сформульовані в матеріальному та процесуальному законодавстві або випливають з природи суспільних відносин, що підлягають врегулюванню [275, с. 10].

Отже, все це ставить під сумнів здатність таких рішень забезпечувати однозначність розуміння правових норм, у результаті чого суди можуть приймати різні рішення, посиляючись на різні рішення КСУ. Підсумком такої судової практики є неефективність цього рішення і можливість «ручного управління» рухом грошових потоків органами державної влади всупереч демократичним засадам розвитку соціальної, правової держави.

На прикладі аналізованого Рішення КСУ постає проблема щодо ієрархічності застосування положень Конституції, законів України та Рішень КСУ. Зокрема, «рішення КСУ є обов'язковими для виконання на всій

території України, а їх дія розрахована на неперсоніфікованого адресата і поширюється на невизначену кількість випадків. Правові позиції КСУ містяться як у мотивувальній, так і в резолютивній частинах рішення. Відповідно, обов'язковими є обидві названі частини рішення. За своєю юридичною силою рішення КСУ щодо офіційного тлумачення розташовуються одразу за актами, що роз'яснюються, в такій послідовності: тлумачення положень Конституції – за Конституцією, тлумачення законів – слідом за законами» [269, с. 8]. У результаті цього, постановляючи своє рішення, суди мають виходити з нормативних положень закону та правових позицій Рішення КСУ, однак різноплановість рішень КСУ та неоднозначне тлумачення ними окремих положень законодавства формує самостійну проблему щодо вибору рішення КСУ, яке необхідно застосувати для вирішення конкретної юридичної справи. Такий стан речей ставить під сумнів ефективність механізму охорони й захисту прав людини і громадянина в Україні, а відповідно виникає і пов'язана з цим проблема ефективності бюджетного законодавства щодо порядку формування, розподілу та використання бюджетних коштів.

На нашу думку, неоднозначність тлумачення положень бюджетного законодавства у частині забезпечення соціального захисту громадян коштами Державного бюджету та держаними цільовими фондами може бути вирішена законодавчим закріпленням принципу «бюджетної захищеності», зміст якого розкрито у попередній частині дисертаційної роботи. Впровадження цього принципу дає правові можливості збалансувати інтереси громадян і держави у частині соціального захисту державним коштом та мінімізувати «ручне управління» бюджетними грошовими потоками у сфері соціального захисту на основі неоднозначності тлумачення законодавчих положень у рішеннях КСУ.

Забезпеченню принципу законності у бюджетних відносин в Україні також сприяє діяльність Верховного Суду України (далі – ВСУ) як одного з вищих судових органів. Свого часу ВСУ видавав постанови Пленуму ВСУ,

які застосовувалися судами і, будучи судовими актами, в яких узагальнювалась практика застосування законодавства, дозволяли судам формувати єдиний підхід до вирішення типових судових спорів. На сьогодні зі змінами у законодавстві ВСУ залишився найвищим судовим органом у системі судів загальної юрисдикції, однак позбавлений права видавати постанови Пленуму ВСУ щодо практики застосування судами законодавства з окремих питань.

Так, ст. 38 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» закріпила, що ВСУ забезпечує єдність судової практики у порядку та спосіб, визначені процесуальним законом. При цьому ВСУ: 1) здійснює правосуддя в порядку, встановленому процесуальним законом; 2) здійснює аналіз судової статистики, узагальнення судової практики; 3) надає висновки щодо проектів законодавчих актів, які стосуються судоустрою, судочинства, статусу суддів, виконання судових рішень та інших питань, пов'язаних із функціонуванням судової системи України; 4) надає висновок про наявність чи відсутність у діяннях, у яких звинувачується Президент України, ознак державної зради або іншого злочину; вносить за зверненням Верховної Ради України письмове подання про неможливість виконання Президентом України своїх повноважень за станом здоров'я; 5) звертається до Конституційного Суду України щодо конституційності законів, інших правових актів, а також щодо офіційного тлумачення Конституції та законів України; 6) забезпечує однакове застосування норм права судами різних спеціалізацій у порядку та спосіб, визначені процесуальним законом; 7) здійснює інші повноваження, визначені законом [276].

Виходячи з того, що спори, які виникають з бюджетних відносин, розглядаються переважно судами загальної юрисдикції, а повноваження ВСУ не передбачають права видавати постанови Пленуму, то ВСУ втратив можливість формувати судову практику застосування судами бюджетного законодавства. Така позиція законодавця, на нашу думку, є не вірною.

У науковій літературі висловлюється справедлива думка про те, що Верховний Суд України повинен отримати можливість впливати на практику судів. У тому числі отримати право переглядати рішення останніх у разі неоднозначного застосування норм не лише матеріального, а й процесуального права. Практика Верховного Суду України щодо розв'язання окремих положень нормативно-правових актів судами нижчої інстанції, визначення пріоритетності прав та свобод людини, безпосереднє застосування принципів права при здійсненні правосуддя мають бути обов'язковими і визначатися як джерела права [277, с. 75].

Науковці наголошують, що правозастосовна діяльність Верховного Суду України щодо формування правових висновків про правильне застосування норм матеріального права є відмінною від нормотворчості. Зазначений вид тлумачення здійснюється лише з метою правильного та однакового застосування норм законів, а не з метою їх коригування. При цьому не змінюються сформульовані законодавцем елементи правового регулювання. У разі якщо ці елементи чітко не виражені у нормах закону, вони визначаються [278, с. 127].

Для забезпечення законності у застосуванні норм бюджетного законодавства та реалізації принципів бюджетного права у практичній діяльності залишається необхідним видання Пленумом ВСУ постанов про практику застосування законодавства, зокрема бюджетного. Разом із тим, у контексті нашого дослідження з'ясуємо існуючу практику ВСУ у частині тлумачення бюджетного законодавства та реалізації принципів бюджетного права.

22.01.2016 Верховний Суд України звернувся із конституційним поданням до Конституційного Суду України щодо відповідності (конституційності) положень абзаців першого, другого, четвертого й шостого частини п'ятої статті 141 Закону України від 7 липня 2010 року № 2453-VI «Про судоустрій і статус суддів» стосовно звуження гарантій матеріального забезпечення та соціального захисту суддів у відставці положенням частини

першої статті 8, статті 21, частин першої і п'ятої статті 126 та статей 150 і 152 Конституції України. У конституційному поданні ВСУ обґрунтовує свою позицію щодо невідповідності абзаців першого, другого, четвертого й шостого частини п'ятої статті 141 Закону № 2453-VI частині першій статті 8, частинам першій і п'ятій статті 126 Конституції України тим, що відповідно до частини першої статті 8 Конституції України в Україні визнається й діє принцип верховенства права. Складовою верховенства права є принцип правової визначеності, основу якого утворює ідея передбачуваності очікування суб'єктом відносин визначених правових наслідків (правового результату) своєї поведінки, яка відповідає наявним у суспільстві нормативним приписам. Судом також наголошується, що аналіз прецедентної практики Європейського суду з прав людини дає підстави для формування позиції, що при вирішенні питань щодо порушення державами-учасницями Ради Європи положень Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод та протоколів до неї велика увага акцентується на дотриманні державою принципу «правомірних або законних очікувань» та захисту прав людини через призму цього принципу.

Також ВСУ зазначає, що предметом регулювання Закону № 911-VIII є інше коло питань, ніж судоустрій, статус суддів і гарантії їх незалежності, а саме створення умов для стабілізації фінансового стану держави та вдосконалення окремих положень соціальної політики (пояснювальна записка до Закону № 911-VIII). Однак його положеннями внесено зміни в частині довічного грошового утримання суддів у відставці до спеціального закону, що спрямований на цілісне врегулювання діяльності самостійної гілки влади. З цього приводу Пленум Верховного Суду України зауважує, що Конституційним Судом України у 2007 році сформовано правову позицію щодо неможливості законом про Державний бюджет України вносити зміни до інших законів України стосовно надання пільг, компенсацій і гарантій (Рішення від 9 липня 2007 року № 6-рп/2007). Ця правова позиція має бути

застосована й при визнанні неконституційними окремих положень частини п'ятої статті 141 Закону № 2453-VI у редакції Закону № 911-VIII [279].

Така правова позиція ВСУ однозначно вказує на необхідність реалізації у бюджетному законодавстві принципу «правомірних або законних очікувань». У той же час окремо необхідно наголосити, що закон про бюджет має прийматися на основі загально визнаних та інституційних правових принципів, серед яких – принципи верховенства права, законності», «збалансованості, правової визначеності, ефективності та результативності, справедливості і неупередженості тощо. Враховуючи, що бюджетне законодавство закріплює принципи у ст. 7 Бюджетного кодексу України, а судова практика свідчить про прийняття бюджетних законів із порушенням низки інших принципів бюджетного права, відповідно виникла нагальна проблема переглянути та розширити коло принципів бюджетного права, закріплених законодавчо.

Цілісність нашого наукового дослідження вимагає розгляду поточної судової практики на предмет вияву принципів бюджетного права у цій практиці. Поточна судова практика надалі буде розглянута на прикладі судових актів Харківського регіону.

Неоднозначність законодавчих положень бюджетного законодавства демонструє справа № 623/710/16-а Ізюмського міськрайонного суду Харківської області. Цей спір витікає з бюджетних відносин щодо видаткової частини відповідних бюджетів та цільових фондів. Зокрема, Ізюмський міськрайонний суд Харківської області у постанові від 11.04.2016 у справі № 623/710/16-а, провадження № 2-а/623/33/2016, задовольнив вимоги адміністративного позову щодо перерахунку пенсії відповідно до вимог ст. 50-1 Закону України «Про прокуратуру». У мотивувальній частині постанови суд обґрунтував свою позицію вимогами ч. 2 ст. 19 Конституції України, згідно з якими органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами

України. Також суд наголосив, що ст. 22 Конституції України встановлено, що права і свободи людини і громадянина, закріплені Конституцією, не є вичерпними. Конституційні права і свободи гарантуються і не можуть бути скасовані. При прийнятті нових законів або внесенні змін до чинних законів не допускається звуження змісту та обсягу існуючих прав і свобод.

Принципово важливим для нашого дослідження є й той факт, що у мотивувальній частині суд посилався на Постанову Верховного Суду України від 10.12.2013 у справі про визнання дій неправомірними та зобов'язання вчинити певні дії, де вказано, що при перерахунку пенсії працівникам прокуратури має застосовуватися норма, що визначає розмір пенсії у відсотках, яка діяла на момент призначення пенсії. Суд також посилається на Рішення КСУ № 1-рп/99 від 09.02.1999 у справі щодо офіційного тлумачення положення частини 1 статті 58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів): надання зворотної дії в часі нормативно-правовим актам може бути передбачено шляхом прямої вказівки про це в законі або іншому нормативно-правовому акті. У Рішеннях КСУ № 8-рп/99 від 06.07.1999 (у справі щодо права на пільги) та № 5-рп/2002 від 20.03.2002 (у справі щодо пільг, компенсацій і гарантій) вказано, що Конституція України виокремлює певні категорії громадян України, що потребують додаткових гарантій соціального захисту з боку держави [280].

Вирішуючи цей спір, судом було застосовано принципи законності, верховенства права, незворотності тощо, однак текстуального закріплення цих принципів у рішенні немає. При цьому дана справа чітко відображає взаємозв'язок порядку формування, розподілу та використання державних коштів із суспільними відносинами, які базуються на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства в Україні.

Поточна судова практика також доводить застосування вітчизняними судами й інших принципів. Зокрема, реалізацією принципів гуманізму, законності, справедливості та рівного доступу до правосуддя можна вважати

судову практику щодо зменшення розміру судового збору або звільнення від його сплати на підставі незадовільного майнового стану сторони спору, що підтверджено документально.

Рішення судів щодо зменшення судового розміру судового збору або звільнення від його сплати у фінансовому виразі зменшує дохідну частину спеціального фонду Державного бюджету України. Разом із тим, недоотримані грошові кошти забезпечують можливість різних верств населення реалізувати своє право на судовий захист. Також важливим є той факт, що прийняття такого рішення судовою інстанцією здійснюється в межах повноважень, визначених Законом України «Про судовий збір» [281]. Подібні рішення, прийняті судовими органами, сприяють зміцненню соціальної справедливості як прояву гуманізму. Враховуючи специфіку відносин у бюджетній сфері щодо формування грошових коштів відповідних бюджетів та цільових фондів, повноваження судових органів щодо можливості прийняття рішення про зменшення грошового потоку до спеціального фонду Державного бюджету України підтверджують принцип поділу державної влади в Україні на законодавчу, виконавчу та судову (ст. 6 Конституції України) [268]. Підтвердженням вияву названих принципів є ухвала Харківського апеляційного адміністративного суду від 11.04.2016 у справі № 591/177/16-а [282]

Використання бюджетних коштів за їх цільовим призначенням підтверджується в ухвалі Харківського апеляційного адміністративного суду від 27.10.2015 у справі № 818/1912/15 про визнання незаконним та скасування попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства та зобов'язання вчинити певні дії. Колегія суддів, дослідивши порядок реєстрації та взяття на облік реєстру бюджетних зобов'язань одержувача бюджетних коштів Служби автомобільних доріг у Сумській області від 28.05.2015 № 29 та вчинені одержувачем дії, встановила факт відсутності ознак неналежного виконання бюджетного законодавства. Мотивуючи свою позицію, суд посилався на план використання бюджетних

коштів на 2015 рік Служби автомобільних доріг України, де передбачені асигнування на поточний ремонт та експлуатаційне утримання автомобільних доріг державного і місцевого значення. Тому суд вважає, що підстав стверджувати про відсутність бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом, немає [283]. У даній справі чітко простежується застосування принципу цільового використання бюджетних коштів, під яким у п. 8 ст. 7 Бюджетного кодексу України розуміється використання бюджетних коштів тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями [106].

Наведений огляд поточної судової практики доводить, що цей вид судової практики виступає формою вияву принципів бюджетного права. При цьому реалізація принципів бюджетного права не обмежується застосуванням принципів, закріплених у нормах бюджетного законодавства. Принципи, які виводяться з норм, також реалізуються в актах судових органів. Поточна судова практика в юридичних справах, пов'язаних із бюджетною сферою, свідчить про неможливість застосування до цієї категорії справ виключно інституційних принципів бюджетного права. Вирішення судових справ, пов'язаних із формуванням, розподілом та використанням грошових коштів відповідних бюджетів та цільових фондів, неможливе без застосування загальноправових принципів, які, у свою чергу, розповсюджуються і на бюджетні відносини.

Разом із тим, поточна судова практика нерозривно пов'язана із прецедентною та керівною судовою практикою, що доводить цілісність системи цього виду юридичної практики та її провідної ролі у забезпеченні законності і правопорядку при відправленні правосуддя в Україні, зокрема у бюджетних відносинах.

Вищевикладене не охоплює всього спектру судової практики у сфері бюджетних відносин та бюджетного законодавства, однак дає підставу стверджувати, що, здійснюючи правосуддя, судові органи застосовують для вирішення спорів принципи бюджетного права. Судові акти, як складова

механізму правового регулювання бюджетних відносин, забезпечують реалізацію принципів бюджетного права. Прецедентна, керівна та поточна судова практика свідчить про єдність судової влади у тому, що принципи бюджетного права впливають не тільки на формулювання законодавчих положень бюджетного законодавства, а і на реалізацію бюджетного законодавства у практичній діяльності.

Незначний за обсягом охоплення судової практики аналіз показав сучасний стан реалізації інституціональних принципів бюджетного права у судовій практиці. Беззаперечним є факт вияву названих принципів у всіх трьох видах судової практики. Однак навіть незначний обсяг огляду актів судових органів свідчить про неоднозначність застосування інституційних принципів бюджетного права, що створює загрози як самому правопорядку в бюджетній сфері, так і загрози корупційного характеру на тлі неоднозначного та різнопланового тлумачення принципів бюджетного права у судовій практиці.

Специфіка бюджетних відносин, розподіл повноважень органів державної влади у частині формування, розподілу та використання відповідних бюджетів, неоднозначність тлумачення загальноправових принципів щодо соціальних виплат за рахунок бюджетних коштів доводять сформований соціальний запит на формулювання нового принципу бюджетного права – бюджетної захищеності. Судова практика підтверджує необхідність удосконалення бюджетного законодавства шляхом закріплення у ньому принципу бюджетної захищеності.

У сучасних умовах недосконалості законодавства вияв принципів бюджетного права у судовій практиці виконує правозаповнювальну функцію задля забезпечення законності і однозначності правозастосовної практики в юридичних справах принципового характеру.

Також слід зазначити, що принципи бюджетного права, які закріплені законодавчо, у більшій мірі здатні вплинути на рівень правопорядку та законності у бюджетній сфері, ніж ті принципи, які виводяться з норм

бюджетного права. Остання група принципів реалізується переважно у судовій практиці. Тому ми вважаємо, що бюджетне законодавство має приділити більше уваги принципам бюджетного права з метою забезпечення їх реалізації у правозастосовній діяльності не лише судових органів, а й інших уповноважених суб'єктів.

Підсумовуючи викладене у підрозділі, зазначимо наступне.

По-перше, усі види судової практики доводять застосування судами принципів бюджетного права як тих, що закріплені законодавством, так і тих, що виводяться з його норм. Однак якщо прецедентна та керівна судова практика у своїх актах прямо посилається на принципи шляхом їх текстуального закріплення, то поточна судова практика не містить таких посилянь, натомість поточна судова практика застосовує принципи бюджетного права через посилення на акти вищих судових органів, в яких закріплено такі принципи.

По-друге, зовнішню форму закріплення принципів бюджетного права можна вважати прецедентною, оскільки не всі принципи бюджетного права, що містяться в судових актах, мають текстуальне закріплення в нормативно-правових актах бюджетного законодавства. Однак така форма закріплення принципів бюджетного права обмежує коло суб'єктів застосування цих принципів та не дає можливості задіяти їх наскрізний характер до всіх бюджетних відносин, які потребують орієнтації на ці принципи.

По-третє, пропонуємо прецедентну форму принципів бюджетного права розуміти як зовнішнє текстуальне закріплення не визначених законодавчо принципів бюджетного права у судових актах Європейського суду з прав людини, Конституційного Суду України та Верховного Суду України, яким надана формальна обов'язковість при вирішенні аналогічних справ.

По-четверте, застосування принципів бюджетного права в судових актах свідчить про об'єктивно сформований соціальний запит на їх закріплення у законодавстві. Це, у свою чергу, доводить реалізацію судовою

гілкою влади не лише функції відправлення правосуддя, а й нормотворчої функції.

Розгляд судової практики свідчить про поширення джерел формального визначення принципів бюджетного права і регулювання бюджетних правовідносин, що потрібно враховувати при організації бюджетної діяльності.

3.2 Напрями удосконалення бюджетного законодавства України як форми реалізації принципів бюджетного права

У сучасних умовах розвитку демократичних засад в Україні зовнішнє закріплення принципів бюджетного права виступає практичним завданням з удосконалення чинного бюджетного законодавства. Логіка побудови даного підрозділу у вирішенні цього практичного завдання базується на підтримці твердження С.С. Алексєєва про те, що взаємозв'язок закону та судової практики за принципом «зворотного зв'язку» є наступним:

- по-перше, це заповнююча роль судової практики по відношенню до закону;
- по-друге, залежність судової практики від закону, його якості, його форм та інститутів;
- по-третє, набуття судовою практикою під дією принципу «верховенство закону» своїх властивих функцій [284, с. 115–116].

Враховуючи названі властивості взаємозв'язку закону та судової практики, ми ставимо за мету розкрити реалізацію регуляторного впливу принципів бюджетного права на бюджетні відносини з метою їх впорядкування і удосконалення. При цьому, враховуючи незначний історичний досвід України у формуванні бюджетного законодавства в

ринкових умовах, судова практика, на наш погляд, є обґрунтованим орієнтиром для змін та доповнень цього законодавства.

Проведений вище аналіз судової практики застосування бюджетного законодавства довів, що принципи бюджетного права у повній мірі знаходять свій вияв у цьому виді юридичної практики. Реагуючи на суперечливі правові ситуації, акти судових органів викривають як недоліки законодавства, так і його вади відносно реалізації ключових ідей у бюджетному праві. При цьому, формулюючи власні висновки щодо законності у діях тих чи інших суб'єктів права, судова практика надає шлях вирішення правового спору. Саме цей шлях і є правовою моделлю удосконалення та оптимізації бюджетного законодавства. Застосовуючи принципи права для вирішення юридичних справ у бюджетній сфері, судові органи не змінюють сам закон, однак, формулюючи правову позицію у правоохоронному (правозастосовчому) акті, реалізують функціональний зміст механізму правового регулювання щодо забезпечення переходу від загальної моделі прав і обов'язків до конкретизованої. Таким чином, посиляючись у судових актах на правові принципи, забезпечують єдність усієї правової матерії.

Як справедливо пише О.Ф. Скакун: у принципах зосереджено світовий досвід розвитку права, досвід цивілізації. Тому принципи права можна назвати стрижнем правової матерії [103, с. 222]. На думку автора, принципи права призначені: здійснювати узагальнене закріплення засад суспільного ладу; забезпечувати однотипне формулювання норм права; забезпечувати їх вплив на суспільні відносини шляхом правового регулювання та інших видів правового впливу [103, с. 224]. Ми вважаємо, що наведені аргументи підтверджують необхідність закріплення у бюджетному законодавстві принципів бюджетного права. Таке удосконалення законодавства має розглядатись як результат розвитку бюджетних відносин у державі та досвіду впорядкування відносин у бюджетно-матеріальній сфері та у бюджетному процесі.

У той же час дослідження реалізації принципів бюджетного права у судовій практиці показало, що не всі суб'єкти бюджетних правовідносин вірно застосовують ці принципи. Результат такого невірною застосування принципів бюджетного права у певній мірі зумовлений і недосконалістю законодавства. Підтвердження цьому ми знаходимо у справі «Суханов та Льченко проти України» від 26 червня 2014 р., де Європейський суд з прав людини вказав на бездіяльність Кабінету Міністрів України щодо встановлення розміру пенсії на відповідний період [267].

Така бездіяльність чітко вказує на порушення принципу «повноти» бюджету. Викладені міркування підводять нас до другої проблеми, сутність якої полягає у залежності судової практики від якості закону та його форм і інститутів.

Викриваючи недоліки вітчизняного законодавства у бюджетній сфері, Європейський суд з прав людини виявив недосконалість роботи у діях органів влади на етапі реалізації власних правових приписів. Цей факт підтверджує необхідність зовнішнього закріплення інституційних принципів бюджетного права у законодавстві та свідчить, що цей етап розвитку демократичних начал в Україні неможливий без впорядкування зв'язків між суб'єктами у бюджетно-матеріальній сфері та у бюджетному процесі. Так, сьогодні в Україні законодавче закріплення принципів бюджетного права представлено у ст. 7 Бюджетного кодексу України. Однак ця стаття закріплює не всі інституційні принципи бюджетного права. Такі принципи, як: єдність бюджетної системи України; збалансованість; самостійність; повнота; обґрунтованість; ефективність та результативність; субсидіарність; цільове використання бюджетних коштів; справедливість і неупередженість; публічність та прозорість – є принципами бюджетної системи [106], яку не можна ототожнювати з усім бюджетним правом.

Названі принципи бюджетної системи покликані забезпечувати рух грошових потоків, де формування, розподіл та використання бюджетних коштів необхідно розглядати як способи здійснення бюджетно-матеріальної

діяльності. Тому вважати даний перелік вичерпним не представляється можливим. Навіть доповнивши цей перелік загальноправовими та міжгалузевими принципами, цього буде недостатньо.

Заглибимося у проблему. Беззаперечною специфікою бюджетного законодавства є його динамічність. Це пояснюється тим, що складовою бюджетного законодавства є закон про державний бюджет на відповідний рік. Як правило, закон про бюджет приймається на один календарний рік. З прийняттям цього закону всі бюджетні відносини мають набути прогнозованого характеру. Саме властивість норм права надавати відносинам прогнозованого характеру зумовлює вимогу прийняти закон про державний бюджет на відповідний рік до 1 грудня року, що передує плановому. Отже, фінансові плани держави виступають базою для формування фінансових планів інших суб'єктів, які намагаються спрогнозувати свої фінансові плани, враховуючи доходи та видатки відповідних бюджетів.

Однак кризові явища у вітчизняній економіці сформували практику складання головного фінансового документа держави на пріоритеті принципу «збалансованості», де у разі потреби держава постійно збільшує податкове навантаження та зменшує видатки на соціальну сферу. Така ситуація негативно позначається на інвестиційній привабливості вітчизняної економіки, а це позначається на можливості залучення коштів нерезидентів в економіку. Сформувавши рік за роком таку ганебну практику, закон про державний бюджет набуває вирішального значення для інвесторів та населення країни у прийнятті рішень про інвестиції та ведення бізнесу в Україні. Результатом цього є зменшення фінансових можливостей бюджетів, і, як наслідок, формувати, розподіляти та використовувати бюджетні кошти для забезпечення виконання державою своїх функцій стає складніше.

Додають проблем реалізації збалансованого бюджету і акти судових органів, які, постановляючи свої рішення, керуються не тільки нормами права, а принципами права, які на сьогодні не в повній мірі закріплені у бюджетному законодавстві, а відповідно «випадають» з поля зору

законодавця. Вихід із цієї ситуації бачиться таким: зміст бюджету держави на відповідний бюджетний період потребує постійного контролю на предмет дотримання принципів бюджетного права у його нормах. Це твердження підтверджується судовою практикою Конституційного Суду України, який неодноразово визначав окремі приписи законів про бюджет неконституційними.

Ми вважаємо, що намаганням державних органів збалансувати бюджет, а не прийняти фінансовий документ для виконання покладених на державу функцій у відповідності до інших принципів бюджетного права частково пояснюється відсутністю законодавчо закріплених принципів бюджетного процесу.

Погоджуємося з думкою М.І. Дамірчиєва про те, що ідеальним показником організації та реалізації бюджетної діяльності є бюджет, спрацьований в нуль. Це свідчить про те, що на стадії планування ми виходили з об'єктивних можливостей, використали раціональні нормативи та засоби планування, а потім чітко дотримались та забезпечили їх виконання [285, с. 120].

Проблематика розбалансованості бюджетів (державного та місцевих) прямо залежить від організації бюджетного процесу, а саме його організації на стадії складання та виконання бюджету. В сучасних умовах серед загрозливих вад бюджетного процесу в Україні необхідно виділити його прийняття поспіхом, що відповідно позначається на процесі його виконання. Збалансовуючи бюджет, зокрема і на вимогу Міжнародного валютного фонду, постійно виникає потреба внесення змін та доповнень до закону про бюджет на відповідний рік. Підсумком такої практики стала відсутність бюджетної стабільності та бюджетної захищеності в державі, результатом чого є втрата довіри населення та бізнесу до держави як гаранта законності і правопорядку.

На підтвердження вищевказаного приведемо деякі цифри. Так, станом на 2-й квартал 2016 року Закон про Державний бюджет на 2016 рік було

змінено 1 раз. Закон про Державний бюджет на 2015 рік змінювався 10 разів. Закон про Державний бюджет на 2014 рік змінювали 12 разів. Закон про Державний бюджет на 2013 рік змінювався 19 разів. Закон про Державний бюджет на 2012 рік корегувався 38 разів. Закон про Державний бюджет на 2011 рік було змінено 22 рази. Закон про Державний бюджет на 2010 рік змінювали 15 разів.

Наведені дані свідчать, що закони про бюджет в Україні характеризуються нестабільністю та нездатністю учасників бюджетного процесу підготувати такий проект бюджету, який дозволив би зосередитися на його виконанні, а не підготовці змін до нього.

Перманентний стан змін та доповнень до бюджету з року в рік створює несприятливе середовище для розвитку економіки. Якщо до цього додати нестабільність податкового законодавства, податків та їх ставок, то проблематика зовнішнього закріплення принципів бюджетного процесу набуває чітко окреслених меж. Ми вважаємо, що забезпечення бюджетної стабільності та захищеності як ознак бюджетної діяльності є базисом для реалізації державою своїх функцій.

На перший погляд здається, що така ситуація з бюджетами України на відповідні роки зумовлена економічними проблемами, однак, не заперечуючи цього, вважаємо, що такий стан речей прямо залежить від рівня реалізації принципів бюджетного права у практичній діяльності.

Ми вважаємо, що побудова будь-якого правового масиву, оформленого у законодавство, спрямована на реалізацію суб'єктивних прав та обов'язків. При цьому рівень соціально-економічного розвитку в державі визначально впливає на формування нових правових ідей, що характеризують соціальні цінності в даному суспільстві. Саме тому, аргументуючи свої дії, суб'єкти правотворчості та правозастосування формують практику реалізації нових соціальних цінностей у правовій сфері. Однак правовий потенціал соціальних цінностей не є рівнозначним, і саме ця їх відмінність потребує ієрархічної побудови принципів бюджетного права.

Вирішити проблему ієрархічної побудови принципів бюджетного права неможливо простим текстуальним закріпленням їх у законодавстві з поділом на загальноправові, галузеві, міжгалузеві та інституціональні. Важливим є розуміння співвідношення загальноправових принципів з іншими принципами у праві. При цьому ієрархічність має підпорядковуватися не тільки вимозі закріпити принцип законодавчо, а й виконання цілей, які повинні бути досягнуті у правовідносинах на основі застосування конкретних інституційних принципів бюджетного права. Тому ми вважаємо, що текстуальне закріплення таких принципів, окрім їх визначень, має забезпечувати їх реалізацію через практичну діяльність суб'єктів з бюджетними повноваженнями. Наприклад, у бюджетному процесі досягти такої реалізації можливо лише утворенням кореспондуючих зв'язків між правами та обов'язками учасників бюджетного процесу і принципами бюджетного процесу. Такий причинно-наслідковий зв'язок принципів бюджетного процесу та прав і обов'язків його учасників виступить рушійною силою впорядкування бюджетного процесу на всіх його стадіях.

Як справедливо стверджує О.П. Гетманець, у бюджетному процесі принципи виступають тим фундаментом, на який спираються всі конкретні правові акти, усі юридично значущі дії органів і посадових осіб, яким державою надані повноваження з бюджетної діяльності. Нормами сучасного бюджетного законодавства справедливість повинна бути втілена в бюджетну діяльність, а в деяких випадках, як норма-принцип (наприклад, ст.ст. 7, 81, 86, 92, 93, 108 БКУ), – визначати основи бюджетного процесу і бюджетні повноваження його учасників. У бюджетному праві втілення таких норм-принципів, які відображають ідею правової справедливості, має деталізуватися в окремих положеннях і нормах чинних нормативних актів з бюджетної діяльності. Таким чином, ця ідея юридично закріплюється на всіх стадіях бюджетного процесу та в усіх процедурах з бюджетної діяльності [111, с. 46–47]. Погоджуючись із цим твердженням, додамо, що ідея правової

справедливості підтверджена і аналізом судової практики, викладеної у попередньому підрозділі.

Працюючи над зовнішнім закріпленням принципів бюджетного процесу, важливо розуміти, що «бюджетний процес – це підпорядкована нормам бюджетного права діяльність уповноважених органів державної влади (місцевого самоврядування) щодо складання, розгляду, затвердження та виконання бюджету, а також складання, розгляду і затвердження звіту про його виконання. Стадія бюджетного процесу – це етап та сукупність визначених, конкретних законодавчо обґрунтованих дій учасників бюджетного процесу, протягом яких бюджет переходить з одного якісного стану в інший» [286, с. 36]. Тобто бюджетний процес прямо залежить від норм, а не принципів, у результаті чого принципи бюджетного процесу не завжди знаходять свою реалізацію у цьому виді фінансової діяльності держави. Вважаємо, що закріплення принципів бюджетного процесу законодавством підвищить рівень їхнього використання і застосування у діяльності суб'єктів засобами державного примусу.

Якщо діяльність державних органів підпорядкувати принципам, закріплюючи їх у Бюджетному кодексі, то й сама їх діяльність набуде нових якостей. Така фінансова діяльність посадових осіб поставить кінцевий результат їх роботи у залежність від соціальних цінностей та оптимізує дії учасників бюджетного процесу. На нашу думку, бюджетний процес, який за своїм змістом є впорядкованими правилами здійснення діяльності учасників бюджетного процесу, також повинен підпорядковуватися інституціональним принципам, які на сьогодні не відображені належним чином у бюджетному законодавстві.

Будуючи ієрархічну систему інституціональних принципів бюджетного права, слід врахувати низку їх специфічних об'єктивно сформованих властивостей, а саме:

- принципи відображають соціальні цінності у суспільстві;
- принципи не є рівнозначними за своїми соціальними цінностями;

- виникнення принципів зумовлено формуванням стійкого зв'язку між соціальною цінністю та соціальним запитом на його закріплення.

По-перше, принципи у праві загалом та інституціональні принципи бюджетного права зокрема знаходять своє відображення у правовій матерії в різні проміжки часу. А отже, вони можуть містити різні підходи до розуміння соціальних цінностей суспільства. А.М. Колодій справедливо стверджує, що незважаючи на відмінність поглядів на проблему права, юридична наука у відповідні історичні епохи була єдина у проголошенні певних положень та ідей як принципів права. Іншими словами, принципи права – це такі правові явища, які безпосередньо пов'язують зміст права з тими закономірностями суспільного життя, на яких дана правова система побудована і які вона закріплює. Саме ця залежність обумовлює характер правотворчості, зміст правових норм, способи і методи реалізації права [2, с. 20–21].

Так, в умовах адміністративно-командної системи принципи права будувались на пріоритеті керівної ролі партії, соціалістичної справедливості, зрівнюванні фінансового становища громадян та існуванні єдиної (державної) форми власності. У ринкових умовах ключові орієнтири та керівні ідеї змінилися, а соціальні цінності суспільства визнають пріоритет верховенства права, законності, різних форм власності, мирного володіння майном, справедливого балансу та справедливого і неупередженого розподілу суспільного блага між громадянами та територіальними громадами. При цьому важливо враховувати, що зовнішні види форми (законодавча чи прецедентна) принципів залишаються незмінними, однак форма окремо взятого принципу може змінитись.

Зміст принципів під впливом зовнішніх факторів також зазнає змін, у результаті чого у різні історичні періоди розвитку суспільства в одній і тій самій державі зміст одного й того ж принципу може суттєво відрізнятись. Це доводить необхідність будови ієрархії інституційних принципів бюджетного права на основі сучасних пріоритетів розвитку суспільства.

По-друге, сутність інституційних принципів бюджетного права полягає у відображенні ними стійких зв'язків у праві, які перебувають під впливом фінансових можливостей держави. Отже, за жодних умов не можна будувати ієрархію інституційних принципів шляхом підпорядкування їх фінансовим показникам. Натомість принципи бюджетно-матеріальної сфери мають будуватися за пропорціями відносно соціальної значимості видатків та можливості задоволення потреб альтернативними (не бюджетними) коштами.

Щодо принципів бюджетного процесу, то їхня ієрархія полягає у співвідношенні до регуляторного впливу загальноправових, галузевих та міжгалузевих принципів права. Сама ж специфіка цих принципів розкривається у доповненні кожного управлінського циклу (формування, розподіл та використання бюджетних коштів) стійкими зв'язками на кшталт «мета – засіб досягнення – результат – контроль результату – корегування засобів за потреби».

Підпорядковуючи бюджетний процес певній меті, ця мета невід'ємно пов'язана з пріоритетом соціальних цінностей, де реалізація певної державної програми буде підпорядковуватися програмно-цільовому методу, а не територіально-галузевому розподілу коштів. Пріоритетом у такому випадку буде очікуваний соціальний ефект від бюджетних коштів, використаних на державну програму.

Отже, інституційні принципи бюджетного права мають враховувати не тільки ефективне використання, а й соціальний ефект. Очікуваним результатом такого регуляторного впливу принципів бюджетного права має стати впорядкування та результативність прийняття закону про бюджет на відповідний рік з подальшими мінімальними змінами до нього. Соціальний ефект такої діяльності державних органів – стабільність у бюджетній сфері, а відповідно й покращення інвестиційної привабливості вітчизняної економіки для потенційних інвесторів.

По-третє, виникнення та формування принципів у бюджетному праві є об'єктивною необхідністю, сформованою соціальним запитом суспільства, а тому не можна просто сформулювати принцип та намагатись втілити його у практичну діяльність засобами текстуального закріплення, хоча б і в нормативному акті. Ієрархічна система принципів бюджетного права у практичній діяльності у певній мірі залежить від їхнього регулятивного ефекту, де сформовані в суспільстві стійкі зв'язки стають «дороговказом» для вирішення тієї чи іншої конкретної юридичної справи.

У той же час, як справедливо стверджує Г.В. Мальцев, недооцінка одних принципів і переоцінка інших деформує систему принципів, у результаті чого вона виходить з ладу [287, с. 662]. Автор справедливо вважає, що забезпечення успіху певної справи у кожній специфічній сфері діяльності потребує добору цінностей та побудови їх на ієрархії принципів. Вище ми наголошували на результаті формування бюджетів на відповідні роки за принципом «збалансованості», тобто на постійних його змінах та доповненнях. Що дає у підсумку така діяльність? Ми вважаємо, що порушується сама ціннісна основа права – прогнозований характер відносин. Отже, це підтверджує, що переоцінка окремого принципу бюджетного права та недооцінка інших призводить до прийняття з подальшим визнанням неконституційними окремих приписів бюджетного законодавства, а це вказує на порушення принципу верховенства права.

Методологічно важливим є той факт, що будь-які з принципів бюджетного права (закріплені законодавчо чи ті, що виводяться з норм) діють як регулятори фактичної поведінки суб'єктів правозастосування. Реалізуючи у своїх діях ці принципи, суб'єкти публічного права «вимірюють» свою поведінку згідно зі встановленими правилами, тобто приймають юридично значимі рішення згідно із закріпленими процедурами на основі закону. Саме ця властивість «вимірювання» поведінки формує суб'єктивне ставлення суб'єкта до змісту права та закріплених у ньому принципів. Незважаючи на те, що зміст інституційних принципів

бюджетного права не змінює їхньої природи, їх зовнішнє закріплення у законодавстві змінює силу регуляторного впливу, а отже, забезпечення правопорядку в бюджетній сфері вимагає їхнього текстуального закріплення у Бюджетному кодексі.

На необхідність удосконалення бюджетного законодавства шляхом закріплення у ньому інституційних принципів бюджетного права вказує і ще одна обставина. Так, зростаюча роль регуляторного впливу принципів бюджетного права зумовлена і євроінтеграцією України до Європейського Союзу. Беручи на себе зобов'язання за Угодою про асоціацію між Україною та Європейським союзом (далі ЄС) і його державами-членами, Україна має здійснити поступове зближення з ЄС на основі спільних цінностей, поглиблення економічних та торговельних відносин, зокрема шляхом створення зони вільної торгівлі, посилення співробітництва у сфері юстиції, свободи і безпеки, де серед основних принципів асоціації є забезпечення прав людини та її основоположних свобод і розвиток відносин на принципах ринкової економіки [288].

Застосування законодавства ЄС до відносин бюджетної сфери в Україні базується і на положеннях ст. 9 Конституції України [268], де визнано, що частиною національного законодавства України є чинні міжнародні договори, згоду на обов'язковість яких дала Верховна Рада України. Приписи ст. 19 Закону України «Про міжнародні договори України» закріпили, що чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства і застосовуються у порядку, передбаченому для норм національного законодавства [289].

Разом із тим, Закон України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» зобов'язує судові органи при вирішенні справ застосовувати практику Європейського суду з прав людини як джерело права [290]. Таке зобов'язання підвищує роль принципів права у судовій практиці, і спори у бюджетній сфері не є виключенням. Отже,

судовий прецедент суду ЄС набув статусу джерела права. Тоді як саме здійснити адаптацію вітчизняного законодавства до законодавства ЄС, враховуючи їхню різну будову та не ідентичність системи джерел?

Провести просте поєднання бюджетного законодавства України та ЄС неможливо, і тому ми вважаємо, що саме принципи бюджетного права виступають тим з'єднуючим ланцюгом, що зближує вітчизняне та європейське законодавство на основі єдиних спільних цінностей. За таких умов зовнішнє законодавче закріплення принципів бюджетного права виступає засобом гармонізації законодавства. Така форма гармонізації законодавства на основі принципів бюджетного права формує точки перетину двох систем права, у чому саме і розкривається компромісна природа правового регулювання на основі суспільно значимих принципів.

Будучи ключовим елементом подолання протиріч між фінансовими можливостями України та необхідністю забезпечити європейський рівень соціальних стандартів, інституційні принципи бюджетно-матеріальної діяльності, закріплені у законодавстві, нададуть можливість перетворити діяльність суб'єктів бюджетних відносин у відносини нормативного, прогнозованого характеру. За таких умов реалізується послідовний перехід від законодавчих приписів у законність дій, а останні відображають правопорядок у бюджетній сфері. Саме завдяки зовнішньому законодавчому закріпленню принципів бюджетного права відбувається керований вплив на впорядкування відносин у бюджетній сфері.

Як показало дослідження у попередньому розділі, в Україні непоодинокими є випадки визнання неконституційними окремих положень бюджетного законодавства. Цей факт дає підставу стверджувати, що судові органи, виконуючи свою основну функцію – відправлення правосуддя, здійснюють нормотворчу діяльність.

Така позиція підтверджується й твердженням про те, що «джерело судової нормотворчості бачиться, в першу чергу, в можливості застосування судами безпосередньо норм законів, Конституції України, міжнародних

договорів і загальновизнаних принципів міжнародного права, якщо акти меншої юридичної сили їм суперечать. Також, враховуючи, що останніми роками на основі судової практики до деяких законодавчих актів були внесені зміни і ухвалені нові закони, можна констатувати наявність певних правових підстав для розгляду деяких судових актів і актів судових органів в якості джерел права, а також визнати правотворчу роль вищих судів України» [291, с. 13].

Також необхідно звернути увагу на ст. 360-7 Цивільного процесуального кодексу України в редакції Закону України «Про забезпечення права на справедливий суд» [292], яка закріпила, що висновок Верховного Суду України щодо застосування норми права, викладений у його постанові, прийнятий за результатами розгляду справ, є обов'язковим для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права.

Такі законодавчі положення забезпечують реалізацію функцій судової системи як судової гілки влади, однією з функцій якої виступає гарантування верховенства права та протидія зосередженню влади «в одних руках». Тобто суди, будучи невід'ємною складовою «системи стримання та противаг», корегують своїми актами поведінку суб'єктів бюджетних відносин з неправомірної до правомірної, відновлюючи законність та правопорядок у бюджетній сфері.

Наведене, на наш погляд, обґрунтовано доводить необхідність удосконалення бюджетного законодавства на основі принципів, застосованих судами для вирішення юридичних справ у бюджетній сфері. Більше того, саме судова практика доводить, що вирішення низки проблем у бюджетній сфері можливе через застосування до спірних відносин принципів бюджетного права. Доопрацювання Бюджетного кодексу України шляхом внесення до нього інституційних принципів бюджетного права стане новим етапом розвитку вітчизняної юридичної науки загалом та бюджетних відносин зокрема.

Працюючи над удосконаленням бюджетного законодавства шляхом закріплення у ньому інституційних принципів бюджетного права, ми надаємо цим принципам зовнішньої законодавчої форми закріплення. Тут важливо розуміти, що усталеною позицією у праві є те, що існує два різновиди принципів права – принципи-норми та принципи, які виводяться з норм. Р.З. Лівшиц обґрунтував, що одні правові принципи прямо закріплюються в нормах. Після подібного закріплення вони стають принципами-нормами. Інші принципи прямо не закріплюються в конкретних нормах. Формулювання правового принципу не переходить у формулювання однієї конкретної норми. Але ж воно переходить у численну кількість норм, ніби розчиняється у них. У цих випадках ми маємо справу з принципами, які виводяться з норм [293, с. 196]. Такий поділ принципів права цілком відповідає правовим формам реалізації принципів бюджетного права. Однак сьогодні виникла потреба перейти до законодавчого закріплення принципів бюджетного права, оформивши їх у принципи-норми.

Також необхідно відмітити двоєдину природу принципів бюджетного права, один з проявів яких полягає у закріпленні законодавчо та наданні принципам зовнішньої правової обов'язкової форми, інший прояв свідчить про те, що норма права не може бути сформульована відокремлено від існуючих принципів бюджетного права. У результаті цього нерозривного ланцюга зовнішнє закріплення принципів бюджетного права знаменує собою новий етап розвитку законодавства та його удосконалення.

З розвитком економіки у різні проміжки часу в державі виникає потреба у закріпленні тих чи інших керівних ідей у праві. Такі соціальні запити в Україні сформовані і сьогодні. Ми вважаємо, що вдосконалення бюджетного законодавства та впорядкування бюджетних відносин можливе і шляхом формулювання та закріплення принципів у бюджетному законодавстві. Так, О.Є. Костюченко вважає, що принципи у праві допомагають не тільки формулювати підхід до правового регулювання відносин, а й визначають сутнісні характеристики норм права, що

формулюються вперше. Застосування принципів з їхньою характеристикою сприяє вирішенню практичного завдання – змістовному наповненню статей нормативного акта, яким мають регулюватися правовідносини [294, с. 86]. Таке змістовне наповнення відповідає загальному співвідношенню форми та її змісту. Набуваючи зовнішнього закріплення у законодавстві, принципи бюджетного права стають засобами правового регулювання. Регуляторний вплив таких принципів-норм адресований невизначеному колу осіб.

Водночас законодавчо закріплені принципи наділяються властивостями засобів охорони і захисту суб'єктивних прав, а їх охоронний вплив адресовано конкретним суб'єктам права. Вияв цієї охоронної властивості принципів бюджетного права надає суб'єктам:

- правомочності у попередженні правопорушень. Наприклад, зупинення операцій з бюджетними коштами на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства;

- можливість відновлення порушеного права. Наприклад, звернення до компетентних органів з метою вжиття примусових заходів для відновлення порушених прав.

Необхідно констатувати, що в сучасній науці укріплюється позиція, згідно з якою принципи права виступають орієнтиром регулювання правовідносин та визначально впливають на змістовне наповнення самого права. Ця властивість принципів у повній мірі реалізується і в бюджетному праві. Проте саме визнання принципів орієнтирами не забезпечує їх регуляторного впливу на бюджетні відносини. Практика застосування принципів бюджетного права судами упевнює у тому, що забезпечення їх регуляторного впливу можливе тільки за умови надання їм необхідної зовнішньої форми закріплення у законодавстві.

Досліджуючи методологічні проблеми права, Д.А. Керімов зазначає, що субстанція тільки тоді стає змістом, коли вона оформлена. Форма не тільки співвідноситься з тим, що вона оформлює, але є неминуче необхідним атрибутом субстанції як її цілісність і тотальність, як її тотожність самій

субстанції, як її визначеність, її енергія, як умова можливості і спрямованості розвитку. Саме завдяки цьому форма перетворює субстанцію у зміст, а зміст – у змістовність. Зміст не тільки може змінюватися, але, як правило, змінюється під дією форми. У процесі розвитку змісту права настає такий момент, коли його нові якості не вміщуються в межах старої форми [295, с. 171, 176, 178]. Погоджуючись із таким підходом до форми у праві, зазначимо, що соціально-економічні зміни в Україні підтверджують наведене, а судова практика застосування бюджетного законодавства та принципів бюджетного права, що виводяться з його норм, доводить необхідність формування оновлених підходів як до самих інституційних принципів бюджетного права, так і до їхнього зовнішнього оформлення.

Науковці справедливо стверджують: «виникнення, формування принципу як наукової ідеї або керівного начала юридичної практики – це тривалий та складний процес. І законодавче закріплення виступає лише завершальною стадією цього процесу... Факт закріплення ідеї в нормативному акті дає змогу говорити про наявність будь-якого правового принципу. І саме від цього закріплення у тексті закону принципу в подальшому відштовхується у своєму розвитку юридична наука та практика» [296, с. 43].

А.М. Колодій пише: «хоча вітчизняна правотворчість рухається шляхом подальшого текстуального закріплення принципів права, регулятивністю відрізняються і принципи, не сформульовані безпосередньо у вигляді норм, а такі, що виводяться з певної групи правових норм. У цьому також вбачається різниця між регулятивними властивостями принципів і норм. Регулятивний характер принципів права ще більше повинен посилитися та вирости на сучасному етапі розвитку суспільства і держави у зв'язку з формуванням демократичної, соціальної, правової держави та громадянського суспільства в Україні. І зумовлено це тим, що сукупність принципів права також відображає ці ідеї, саме вони акумулюють найсуттєвіші властивості цих явищ і тим самим відображають притаманні їм

процеси та закономірності. Так, принципи права передують виникненню того чи іншого типу правового регулювання і завдяки своєму регулятивному характерові багато в чому визначають його» [297, с. 106].

Г.В. Мальцев, дослідивши соціальні засади права, зазначив, що багато кодексів і законів містять статті, в яких закріплюються загальні принципи, які належать до предмету їх регулювання. Кількість і критерії відбору загальних принципів для тієї чи іншої галузі права не є уніфікованими і залежать від уподобань законодавця [287, с. 663]. Автор наголошує, що сутність принципів є об'єктивною, вона відображає усталені, повторювані зв'язки між явищами у природі та суспільстві [287, с. 662].

Отже, якщо прийняти за основу позицію, згідно з якою зовнішнє закріплення інституціональних принципів бюджетного права є засобом удосконалення бюджетного законодавства та проявом усталених правових моделей поведінки учасників бюджетних відносин, то таке закріплення можна вважати результатом стабільності та прогнозованості бюджетного законодавства, правовою визначеністю, забезпеченням справедливих очікувань тощо. Такі результати загалом мають стати ознакою прогресивного розвитку демократичних та правових засад у бюджетній сфері.

Викладене дає підстави стверджувати наступне:

- зовнішня форма принципів бюджетного права є необхідною ознакою для їх нормативності. При цьому надання зовнішньої форми принципам бюджетного права не приводить до його трансформації у норму права. Принципи бюджетного права пронизують усі інститути бюджетного права та всі елементи правової системи. Їхня сутність полягає у тому, що вони, будучи структурними елементами права, здатні спрямовувати функціонування та розвиток усієї правової системи залежно від соціальних цінностей у суспільстві, визначально впливаючи на всі види діяльності органів державної влади.

- зовнішнє закріплення принципів бюджетного процесу є актуальною задачею законодавця, успішне вирішення якої має забезпечити

прогнозований характер бюджетних відносин, стабільність відносин у бюджетній сфері та привабливість вітчизняної економіки для довгострокових капіталовкладень бізнесу.

- принципи бюджетного устрою спрямовані на попередження правопорушень у бюджетній сфері, наприклад, принцип збалансованості, принцип цільового використання бюджетних коштів, принцип публічності та прозорості тощо. При цьому універсальність принципів бюджетного права полягає у їхній можливості слугувати базисом для похідного охоронного правовідношення. Вони дають можливість відновити порушені права конкретного суб'єкта. Ця властивість принципів бюджетного права доводиться прецедентною, керівною та поточною судовою практикою.

- зовнішнє законодавче закріплення інституційних принципів бюджетного права виступає засобом гармонізації вітчизняного бюджетного законодавства до законодавства ЄС в умовах євроінтеграції України. Забезпечуючи гармонізацію бюджетного законодавства на основі спільних з ЄС цінностей, ми розвиваємо демократичні засади українського суспільства та укріплюємо правові засади розвитку України.

- закріплюючи у законодавстві принципи бюджетного права, сформовані соціальним запитом та судовою практикою, держава виконує своє соціальне призначення та реалізує свої функції. Оформлення принципів бюджетного права через текстуальне закріплення у Бюджетному кодексі України сприятиме зміцненню законності, правопорядку та верховенству права в бюджетній сфері.

ВИСНОВКИ

Дослідивши визначення та особливості поняття «принципи права», а також місце і значення бюджетного права України в системі права, з'ясувавши сутність загально-правових принципів і загальних принципів фінансового права, підстави класифікації та риси принципів бюджетного права, зміст інституційних принципів бюджетного права, а також правових форм закріплення принципів бюджетного права в умовах реформування бюджетного законодавства України, що розкриває особливості вияву цих принципів у судовій практиці та специфіку закріплення інституційних принципів бюджетного права у законодавстві можливо зробити такі висновки та узагальнення:

1. Принципи права в сучасних дослідженнях визначаються як керівні ідеї, вихідні начала, правила поведінки, основні засади, що закріплюються у нормативно-правових актах і виражають своєрідність у часі та просторі суспільних відносин, зокрема закономірності, що склалися у фінансових та бюджетних правовідносинах в Україні. Принципи права у фінансових та бюджетних відносинах характеризуються універсальними рисами і особливими, притаманними тільки цим специфічним сферам суспільних відносин. Залежність принципів права від умов економічного стану країни пов'язана з наслідками їх реалізації, іноді негативними. До рис, що характеризують правові принципи взагалі та у бюджетному праві також, належать: універсальність, ідеальність, вимогливість, правотворчість, правозмістовність, регулятивність, ціннісна спрямованість і правоохоронна спрямованість, тобто принцип формує ціннісно-нормативний образ правової дійсності. До негативних характеристик принципів права у бюджетних відносинах відносяться такі, як загальність, декларативність, відірваність від бюджетних потреб та відсутність чіткого механізму реалізації цих принципів.

2. Бюджетне право України має власну історію розвитку як правовий інститут, наукова категорія і навчальна юридична дисципліна, що пов'язано з формуванням бюджетних відносин у країні і розвитком юридичної освіти.

Аналіз визначення елементів системи фінансового права як галузі права, що міститься у працях відомих фахівців фінансово-правової науки Л.К. Воронової, К.С. Бельського, М.П. Кучерявенко, О.П. Орлюк, Л.А.Савченко, Р.О. Халфіної та інших, враховуючи дискусію науковців із цього питання, доводить центральне місце бюджетного права в Особливій частині фінансового права. З цих позицій доведено, що принципи бюджетного права – це принципи побудови бюджетного права саме як підгалузі фінансового права, тому що ці принципи є засобами побудови правового режиму регулювання суспільних відносин у бюджетній сфері, тобто у сфері функціонування бюджетної системи України, бюджетного процесу, міжбюджетних відносин і відповідальності за порушення бюджетного законодавства

3. Розгляд системи бюджетного права і таких правових явищ, як бюджетна система, бюджетний процес, міжбюджетні відносини тощо, приводить до висновку про їх особливість як видів бюджетної діяльності і інститутів бюджетного права. Принципи бюджетного права не тотожні принципам бюджетної діяльності, принципам бюджетного процесу, принципам міжбюджетних відносин, оскільки по-перше, це різні правові явища з власною специфікою реалізації в суспільстві, по-друге, враховуючи єдність об'єкта правового регулювання в цих відносинах, бюджетне право є загальним, системоутворюючим елементом цієї спільності. Отже, принципи бюджетного права – це визначальні ідеї (засади, вимоги), правила, які покладені в основу норм бюджетного права, що визначають правові засади функціонування бюджетних відносин.

4. Визначення системи інститутів бюджетного права є дискусійною проблемою, вирішення якої розкриває особливості побудови системи принципів бюджетного права. Для формулювання цієї системи доцільно

розмежувати важливі системоутворюючі категорії «бюджетне право» і «бюджетне законодавство». Бюджетне право – це об’єктивне явище, воно складається із власних елементів системи – правових норм, які є підставою для побудови бюджетного законодавства, суб’єктивного формального утворення. З цих позицій потрібно розрізнити принципи бюджетного права, принципи інститутів бюджетного права і принципи бюджетного законодавства.

5. У зв’язку з розвитком економічних, фінансових та бюджетних відносин, прийняттям нової редакції Бюджетного кодексу України, орієнтацією України на європейські цінності, інститути бюджетного права змінилися. З цих позицій у бюджетному праві як підгалузі фінансового права формуються умови, що мають важливе значення для реалізації фінансових інтересів не тільки держави, а і органів місцевого самоврядування та інших споживачів у сфері отримання та використання бюджетних коштів. Це поєднує бюджетні відносини в однорідні, стійкі, пов’язані бюджетно-правові інститути, призначенням яких є задовольнити ці фінансові інтереси. До системи бюджетного права доцільно віднести наступні бюджетно-правові інститути: матеріальний бюджетно-правовий (бюджетної системи), бюджетного процесу, міжбюджетних відносин та контролю і відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Враховуючи аналіз принципів права і ті фактори впливу на їх формування, що склалися, принципи бюджетного права є регуляторами бюджетних відносин і властиві всім напрямам бюджетної діяльності – як бюджетно-матеріальної, так і бюджетно-процесуальної, бюджетному контролю, міжбюджетним відносинам, відповідальності за порушення бюджетного законодавства та іншим правовим інститутам і нормам, що складають бюджетне право.

6. Оскільки бюджетне право України і його принципи є доволі молодими правовими утвореннями, що виникли в їх сьогоденному стані лише нещодавно, то під час їх формування необхідно орієнтуватися на категорії більш високого правового порядку. Виходячи з місця бюджетного

права в системі права і особливостей побудови системи бюджетного права, загальноправові принципи з урахуванням галузевої специфіки, як і принципи фінансового права, складають основу цієї системи.

7. Дослідження конституційних основ бюджетної діяльності приводить до висновку, що загальноправові принципи, тобто **принципи верховенства права, законності, пріоритету прав і свобод людини, справедливості, рівності, єдності, відповідальності за вину, переконання та примусу** тощо, належать до важливих принципів регулювання бюджетних відносин, проте не обмежуються ними і містять ще й особливі правові положення, що разом охоплюють бюджетні правовідносини. Потрібно враховувати, що загальноправові принципи притаманні всім галузям права, підгалузям і правовим інститутам та виконують власну соціальну функцію у бюджетному праві. Завдяки орієнтації принципів бюджетного права на об'єкт власних правовідносин забезпечується його спрямованість на задоволення публічних фінансових інтересів і потреб. Доведено, що відступ від загальноправових принципів має негативні наслідки у бюджетній практиці і потребує перегляду принципів бюджетного права та правового закріплення нових принципів у чинному бюджетному законодавстві.

8. Спираючись на дослідження вчених, доведено, що загальні фінансово-правові принципи у бюджетному праві лежать в основі побудови його відносин і тісно пов'язані із принципами бюджетного права. До загальних фінансово-правових принципів належать такі, які відображають особливості правових форм регулювання фінансових відносин, тобто наступні: **плановості, самостійності суб'єктів фінансових правовідносин, гласності, федералізму та пріоритету публічних фінансових інтересів над приватними**. Розгляд реалізації цих принципів у бюджетних правовідносинах вказує на необхідність встановлення чітких правових приписів для суб'єктів бюджетних правовідносин, спираючись на загальні правові принципи та загальні принципи фінансового права. Отже, синтез цих

правових приписів і визначатиме головні вимоги побудови, розвитку та реалізації бюджетних відносин.

9. Принципи бюджетного права не тотожні принципам бюджетної діяльності, оскільки визначають правові вимоги для її реалізації і знаходять свій прояв у розвитку бюджетної системи та бюджетного процесу як правотворчої, правозастосовної та правоохоронної діяльності у бюджетних відносинах.

10. Визначення принципів бюджетного права на підставі класифікації дозволяє надати їх характерні риси. За **формою нормативного закріплення** принципи бюджетного права поділяються на такі, що встановлюються Конституцією України, і такі, що встановлюються іншими нормативно-правовими актами. До перших належать загальноправові принципи, що встановлюють правові основи побудови не тільки бюджетних відносин, а і правових відносин взагалі, а до других відносяться ті загальні принципи права, які відображають особливості бюджетних відносин та впливають із правових основ, закріплених у фінансовому і бюджетному законодавстві України.

До загальноправових принципів, які є базовими у бюджетних правовідносинах, і як визначає ст. 7 БКУ («Принципи бюджетної системи України»), належать принципи: *єдності бюджетної системи України, самостійності бюджетів, що складають бюджетну систему, субсидіарності, справедливості та неупередженості*. За своїм змістом ці принципи відповідають іншим принципам бюджетної системи України, які містяться у чинному бюджетному законодавстві (ст. 7 БКУ), тобто *обґрунтованості, ефективності та результативності, повноти, збалансованості, цільового використання бюджетних коштів, публічності і прозорості*, що визначають засади правового регулювання бюджетних відносин, спираючись на конституційні принципи.

11. Аналіз умов реалізації бюджетного процесу в Україні і негативних явищ, що склалися в бюджетній діяльності, приводить до висновку про

необхідність впровадження у правове поле бюджетного законодавства наступних принципів: **цілеспрямованості і правової визначеності бюджетних програм, строковості і періодичності, правової захищеності, узгодженості бюджетної політики та юридичної відповідальності.** Спираючись на ці визначальні принципи бюджетного права, бюджетні правовідносини отримують сучасний правовий орієнтир.

12. Доведено, що принцип **цілеспрямованості і правової визначеності бюджетних програм**, на відміну від законодавцем встановленого принципу цільового використання бюджетних коштів, визначає сукупність заходів із планування, затвердження та використання бюджетних асигнувань відповідно до бюджетних призначень, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань і очікуваних результатів, що покладаються на розпорядника бюджетних коштів бюджетним законодавством протягом бюджетного періоду.

13. **Строковість та періодичність** як принципи бюджетного права виникають саме з особливостей нормативно-правових актів про бюджет, оскільки вони приймаються на календарний рік у встановленій законом процедурі і формі, оновлюючи бюджетні відносини, та мають кількісні, часові і цільові обмеження.

14. З'ясовано, що принцип **правової захищеності** у бюджетному праві встановлює бюджетні призначення та асигнування, які повинні складатися, затверджуватися та використовуватися відповідно до бюджетного законодавства з метою здійснення державних програм соціального захисту і доводиться до розпорядників бюджетних коштів у визначених та профінансованих трансфертах з державного бюджету місцевим бюджетам або у міжбюджетних угодах.

15. Визначено, що принцип **узгодженості бюджетної політики** дозволяє не тільки державі, а і органам місцевого самоврядування брати участь у бюджетному процесі шляхом надання бюджетних запитів на фінансування запланованих потреб з їх подальшим обов'язковим

врахуванням при бюджетному плануванні, а також з метою вирішення нагальних проблем, що виникають у процесі виконання бюджетів шляхом надання права на укладення договорів на розподіл субвенцій між розпорядниками бюджетних коштів протягом бюджетного періоду.

16. Використовуючи наступний критерій класифікації принципів бюджетного права – сфера дії, розглянуто принципи бюджетного права, що мають значимість у правовому просторі, – загальні та спеціальні. Загальні принципи бюджетного права – це такі, дія яких поширюється на всі інститути, що складають структуру бюджетного права як підгалузі фінансового, тобто вони спираються на загальноправові принципи і на загальні фінансово-правові (*плановості, самостійності суб'єктів фінансових правовідносин, прозорості і гласності, публічності фінансових ресурсів, федералізму*), які реалізуються в бюджетних правовідносинах.

17. Спеціальні принципи, або інституціональні, визначаються за сферою функціонування інститутів бюджетного права – принципи бюджетно-матеріальних відносин (принципи бюджетної системи), принципи бюджетного процесу, принципи міжбюджетних відносин та принципи контролю і відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Спеціальні принципи бюджетного права спираються на загальні принципи бюджетного права і знаходять своє виявлення у бюджетній діяльності, яка в залежності від засобів здійснення, функції, мети відрізняється і регулюється власними принципами.

18. За таким критерієм, як призначення в регулюванні бюджетних відносин, принципи права реалізуються як правотворчі, правозастосовні та правоохоронні. Принципи бюджетного права мають правотворчий характер, оскільки встановлюють право учасників бюджетного процесу приймати нормативно-правові акти про бюджет. Правозастосовний характер принципів бюджетного права охоплює повноваження учасників бюджетного процесу. Принципи інституту відповідальності у бюджетному процесі характеризуються як правоохоронні.

19. Враховуючи особливості бюджетно-правових відносин і складну, специфічну систему правових утворень, які становлять структуру бюджетного права, а також важливість правового регулювання бюджетної діяльності для розвитку фінансових відносин держави та органів місцевого самоврядування, громадян, пропонується узагальнити принципи, на яких будується система бюджетного права, і внести зміни до чинного законодавства України. Доведено доцільність внесення змін до БКУ, змінивши назву ст. 7 БКУ з «Принципи бюджетної системи України» на «Принципи правового регулювання бюджетних відносин України» і виклавши її у запропонованій редакції. Спеціальні принципи бюджетного права запропоновано викласти в окремих статтях відповідних розділів БКУ, що визначають особливості реалізації окремих інститутів бюджетного права і ознаки напрямів бюджетної діяльності.

20. Бюджетна діяльність має матеріальний, предметний, перетворюючий зміст, що складається із сукупності дій та операцій, які пов'язані з вирішенням цілого кола проблем щодо забезпечення фінансових інтересів та бюджетних потреб суб'єктів бюджетних правовідносин. Враховуючи надані значення бюджетної діяльності для доктринального розуміння бюджетних правовідносин, що складають предмет бюджетного права, доцільно бюджетну діяльність розглядати як особливу сферу існування цих відносин, як вид публічної фінансової діяльності, специфічний зміст якої визначає саме перелік притаманних їй учасникам дій та операцій. Детермінуючою характеристикою бюджетної діяльності є її матеріальне спрямування.

21. Враховуючи подвійну сутність категорії «бюджетна система», її значення у бюджетному праві як моделі побудови правовідносин, що складаються між ланками бюджетної системи і визначаються бюджетно-матеріальними нормами, бюджетно-матеріальна діяльність повинна підкорятися відповідним правовим вимогам. Отже, принципи бюджетно-матеріальної діяльності можливо розглядати як принципи побудови

бюджетної системи. Правові засади функціонування бюджетної системи України потрібно визначити, враховуючи її структуру, тлумачення поняття бюджету та його значення для задоволення потреб бюджетних споживачів.

22. Враховуючи загальні принципи бюджетного права, а також значення бюджетної системи для держави та регіонів, зміст поняття «бюджет» і соціальне спрямування бюджетних фондів, до принципів побудови бюджетної системи України, тобто до принципів бюджетно-матеріальної діяльності, слід віднести наступні: ***принцип правової рівності бюджетів, що складають бюджетну систему України; принцип доступності до загальносуспільних потреб та достатності їх бюджетного фінансування; принцип незалежності бюджетної системи від політики.***

23. *Принцип правової рівності бюджетів, що складають бюджетну систему України*, означає рівність у визначенні бюджетних повноважень усіх учасників бюджетного процесу, встановлення та виконання видаткових зобов'язань, формування власних доходів за рахунок податкових та неподаткових доходів, витрачання коштів на цілі, що передбачені бюджетом та БКУ. Правова рівність бюджетів забезпечується їх єдністю, самостійністю та субсидіарністю. Таким чином, ці принципи пов'язані між собою.

24. ***Принцип доступності до загальносуспільних потреб та достатності їх бюджетного фінансування*** залежить від наявних фінансових ресурсів у бюджетах, що складають бюджетну систему. З цих позицій дуже важливо переглянути джерела наповнення доходної бази бюджетів, а також перелік загальносуспільних потреб, які гарантовані Конституцією України і повинні фінансуватися у повному обсязі для всіх громадян.

25. ***Принцип незалежності бюджетної системи від політики*** має важливе значення для здійснення стабільної, зваженої, матеріальної бюджетної діяльності. Реалізація цього принципу залежить від своєчасного, точного і повного виконання бюджетних повноважень на другій стадії

бюджетного процесу при обговоренні бюджетного закону або рішення про місцевий бюджет. Введення нових стандартів у розробку бюджетів відповідає вимогам принципу незалежності бюджетів, що складають бюджетну систему, і закладає основи стабільності та ефективності бюджетного процесу на місцевому рівні, а також підґрунтя неупередженої та обґрунтованої процесуальної бюджетної діяльності.

26. Бюджетний процес – це унікальна правова конструкція, яка характеризується власними особливостями побудови, але пов'язана з іншими інститутами бюджетного права. Принципи бюджетного процесу потребують розгляду з позицій як загальних правових правил поведінки суб'єктів бюджетних правовідносин, так і з позицій особливостей бюджетно-процесуальної діяльності учасників бюджетного процесу. Принципи бюджетного процесу в науковій літературі аналізуються у двох аспектах. По-перше, як інституційні принципи вказаного правового явища, а по-друге, як принципи окремих стадій бюджетного процесу. Відповідно до чинного бюджетного законодавства та враховуючи думки вчених із фінансового права, а також практику процесуальної бюджетної діяльності, що склалася, до принципів бюджетного процесу належать: *принцип розподілу бюджетних повноважень між органами представницької та виконавчої влади, принцип спеціалізації бюджетних показників, принцип збалансованості, принцип повноти, принцип обґрунтованості і принцип ефективності та результативності.*

27. Структура та основні риси міжбюджетних відносин напряму залежать від форми державного устрою. Концепція бюджетного унітаризму є теоретичною основою побудови міжбюджетних відносин в Україні, хоча водночас вона передбачає використання елементів бюджетного федералізму, зокрема: розмежування доходів та видатків між рівнями бюджетної системи; розмежування податкових повноважень, державних та місцевих податків; закріплення за різними рівнями бюджетів часток державних податків;

проведення консультацій центральною владою з місцевою владою, що стосуються бюджетно-фінансових інтересів останньої.

28. Бюджетна децентралізація має відбутися після змін у системі державного управління, соціального захисту та податковій системі, а для цього необхідно розв'язати основні проблеми впровадження бюджетного федералізму в Україні, серед яких: широкий перелік задекларованих державою соціальних зобов'язань; нерівномірність темпів соціально-економічного розвитку регіонів; недостатній обсяг дохідної частини місцевих бюджетів; високий рівень дотаційності місцевих бюджетів

29. Для вирішення завдань соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальних формувань, усунення розбіжностей у фактичному розвитку регіонів, покращення фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування пропонується стимулювати збільшення власної дохідної бази місцевих бюджетів, розробити прозорий механізм, який буде забезпечувати компенсацію втрат власних доходів місцевих бюджетів на фінансування делегованих повноважень, створити об'єктивний механізм встановлення обсягів субвенцій місцевим бюджетам із державного бюджету, здійснювати надання інвестиційних субвенцій через конкурсний відбір проектів, усунути недоліки формульного розрахунку обсягів міжбюджетних трансфертів.

30. На підставі аналізу норм розділу IV Бюджетного кодексу України, присвяченого міжбюджетним відносинам, в основу правового регулювання міжбюджетних відносин доцільно покласти та здійснити нормативно-правове забезпечення таких принципів: **принцип бюджетного федералізму** в межах унітарної країни з розширенням кола бюджетних повноважень органів місцевого самоврядування; **принцип субсидіарності**, який має бути заснованим на детальному аналізі повноважень у наданні видів суспільних благ і послуг державним та місцевими бюджетами, а також децентралізації прийняття рішень на місцевому рівні із втручанням держави лише з метою актуалізації ефективності таких рішень; **принцип децентралізації**, що

обґрунтовано витікає з бюджетного федералізму та забезпечення субсидіарності; принцип заохочувального стимулювання розвитку місцевих бюджетів, в основу якого доцільно закласти неприпустимість реверсних дотацій з місцевих бюджетів; **принцип рівноправності суб'єктів бюджетних відносин**, діяльність яких регулюється спеціальними методами, що чітко розмежовують повноваження з надання споживачам гарантованих бюджетами соціальних послуг; **принцип європейського спрямування** як перспективи розвитку бюджетного законодавства.

31. Оскільки відповідальність за порушення бюджетного законодавства є різновидом фінансової, в т. ч. юридичної відповідальності, то відповідно в усіх суттєвих моментах вона базується на принципах, характерних для останніх. Загальні принципи фінансової, в т. ч. юридичної, відповідальності складають методологічну основу для визначення принципів відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Відповідальність за порушення бюджетного законодавства може ґрунтуватися на загальних принципах юридичної, в т. ч. фінансово-правової, відповідальності, зокрема: законності, невідворотності і своєчасності, справедливості, недопустимості подвійності відповідальності за одне правопорушення, доцільності. Оскільки бюджетне законодавство регулює фінансові відносини, що мають свої особливості та специфіку, то відповідно і загальні принципи фінансово-правової відповідальності не можуть повністю врахувати всіх особливостей відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

32. На підставі аналізу видів юридичної відповідальності слід запропонувати та законодавчо закріпити відповідне правило для відповідальності за порушення бюджетного законодавства: посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, в залежності від шкідливості вчинення правопорушення несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно із законом. До спеціальних принципів відповідальності за порушення бюджетного законодавства можна віднести: **принцип відповідальності за вину**, який

полягає в тому, що правопорушник підлягає відповідальності лише за ті діяння та шкідливі наслідки, щодо яких встановлена вина у формі умислу або необережності у бюджетних відносинах; **принцип персоніфікації**, який дозволяє визначити конкретну особу, на яку буде покладено обов'язок відшкодувати шкоду, заподіяну в результаті правопорушення; **принцип публічності відповідальності посадових осіб за порушення бюджетного законодавства**.

33. Вияв принципів бюджетного права міститься в судових актах Європейського суду з прав людини, Конституційного Суду України, Верховного Суду України та судів загальної юрисдикції. Текстуальна форма закріплення названих принципів міститься у рішеннях Європейського суду з прав людини, які за законодавством України є джерелом права, та в актах Конституційного Суду України і Верховного Суду України, які є обов'язковими для суб'єктів правозастосування. Така форма закріплення принципів бюджетного права визначена нами як прецедент.

34. Сформована судами практика застосування принципів бюджетного права до бюджетних відносин та неодноразове застосування їх в актах судових органів доводить необхідність їх законодавчого закріплення та сформований соціальний запит на розширення існуючих інституційних принципів бюджетного права. Наприклад, невідкладного законодавчого закріплення потребує **принцип бюджетної захищеності**.

35. Оформлена в актах судових органів прецедентна, керівна і поточна судова практика застосування принципів бюджетного права до конкретних спірних відносин розкриває правові моделі вирішення спірних питань через застосування названих принципів.

36. Законодавча форма закріплення принципів бюджетного права підвищує рівень їх регуляторного впливу на всі без винятку бюджетні правовідносини, а підпорядкування бюджетного процесу інституційним принципам підвищить стабільність і прогнозованість законів про бюджет на відповідні бюджетні періоди. Таке зовнішнє закріплення принципів

бюджетного права формуватиме практику застосування цих принципів усіма уповноваженими суб'єктами, адже закріплений принцип у бюджетному законодавстві адресовано неперсоніфікованому колу осіб та розраховано на невизначену кількість разів застосування.

37. Зовнішня законодавча форма закріплення принципів бюджетного права з урахуванням практики Європейського суду з прав людини вирішує два практичні завдання:

- 1) удосконалення вітчизняного бюджетного законодавства;
- 2) гармонізація бюджетного законодавства України із законодавством Європейського Союзу на основі спільних принципів.

38. Аргументовано, що види і зміст принципів бюджетної системи України, які встановлені нормами ст. 7 БКУ, не визначають особливостей правового регулювання бюджетних відносин у сучасних умовах господарювання. З метою вдосконалення правових засад організації бюджетних відносин пропонується внести зміни до чинного бюджетного законодавства шляхом введення у ст. 7 БКУ таких принципів, як **цілеспрямованість і правова визначеність бюджетних програм, строковість і періодичність, правова захищеність суб'єктів бюджетних відносин, узгодженість бюджетної політики та відповідальність**. Ці принципи як особливі та визначальні принципи бюджетного права повинні бути підставою для регулювання бюджетних правовідносин, бюджетної діяльності і виконання бюджетних завдань.

39. Враховуючи особливості бюджетно-правових відносин і складну, специфічну систему правових утворень, які становлять структуру бюджетного права, а також важливість правового регулювання бюджетної діяльності для розвитку фінансових відносин держави та органів місцевого самоврядування, громадян, доцільно узагальнити принципи, на яких будується система бюджетного права, і внести зміни до чинного законодавства України. Оскільки розглянуті класифікації принципів бюджетного права визначають специфічні особливості загальноновизначених,

системоутворюючих елементів правового регулювання бюджетних відносин, доцільно внести зміни до БКУ, змінивши назву ст. 7 БКУ з «Принципи бюджетної системи України» виклавши її у наступній редакції: «Стаття 7. "Основні принципи бюджетного права України".

40. Не менш важливе значення мають і спеціальні принципи бюджетного права, які встановлюють вимоги реалізації відносин, що охоплюються інститутами бюджетного права, і тому потребують подальшого нормативного закріплення у розділах БКУ. Зокрема, потрібно доповнити Главу 2 БКУ «Бюджетна система України та її принципи» статтею «Принципи бюджетно-матеріальної діяльності», Главу 4 БКУ «Бюджетний процес та його учасники» – статтею, що визначає «Принципи бюджетного процесу в Україні», Розділу IV «Міжбюджетні відносини» – статтею «Принципи міжбюджетних відносин» з їх визначенням. Основні принципи бюджетного права, безумовно, мають переважене значення для всіх його інститутів, оскільки вони охоплюють усі напрями бюджетної діяльності, проте вони не тотожні принципам цих інститутів, а тільки визначають загальні орієнтири бюджетної діяльності. Реалізація цих орієнтирів деталізується та конкретизується в інституційних принципах правового регулювання різних сфер бюджетних правовідносин.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник / Л. К. Воронова. – К. : Прецедент, Моя книга, 2006. – 448 с.
2. Колодій А. М. Принципи права України : монографія / А. М. Колодій. – К. : Юрінком Інтер, 1998. – 208 с.
3. Кузнецов В. І. Філософія права. Історія і сучасність : Навчальний посібник. – К. : ВД «Стилос»: ППД «Фоліант», 2003. – 382 с.
4. Общая теория права и государства : учебник. / под ред. В. В. Лазарева. – 3-е изд., доп. и перераб. – М. : Юристъ, 2001. – 320 с.
5. Алексеев С. С. Философия права / С. С. Алексеев. – М. : Издательство Норма, 1997. – 336 с.
6. Філософія права : підручник / О. Г. Данильян, О. П. Дзьобань, С. І. Максимов та ін. ; за заг. ред. О. Г. Данильяна. – Х. : Право, 2009. – 208 с.
7. Чудинов А. Н. Словарь иностранных слов, вошедших в состав русского языка / А. Н. Чудинов. – СПб : Издание книгопродавца В. И. Губинского, Типография С. Н. Худекова, 1894. – 1004 с.
8. Оніщенко В. М. Змістовно-функціональна характеристика права (витоки, постулати, принципи, функції) / В. М. Оніщенко // Правова держава. – Випуск 21. – К. : Інститут держави і права ім. В. М. Корецького, 2010. – 632 с.
9. Данильян О. Г. Філософія : підручник / О. Г. Данильян, В. М. Тараненко. – Х. : Право, 2011. – 312 с.
10. Скакун О. Ф. Теорія права і держави : підручник / О. Ф. Скакун; Харківський національний університет внутрішніх справ. – К. : Правова єдність, 2010. – 519 с.
11. Алексеев С. С. Общая теория права : в 2 т. Т. 1 / С. С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1981. – 360 с.

12. Рабинович П. М. Основи загальної теорії права і держави : навчальний посібник / П. М. Рабинович. – 3-е вид. – К. : ІСДО, 1995. – 170 с.
13. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підручник / О. Ф. Скакун. – Х. : Консул, 2009. – 520 с.
14. Явич Л. С. О принципе научности в работе советского государственного аппарата / Л. С. Явич // Правоведение. – 1967. – № 2. – С. 60–64.
15. Теория государства и права : учебник / А. М. Айзейнберг, А. М. Васильев, Г. С. Котляревский и др. ; под ред. А. М. Васильева. – М. : Юрид. лит., 1977. – 472 с.
16. Васильев А. М. О правовых идеях-принципах / А. М. Васильев // Советское государство и право. – 1975. – № 3. – С. 11–18.
17. Пеньков Е. М. Социальные нормы – регуляторы поведения личности: Некоторые вопросы методологии и теории / Е. М. Пеньков. – М. : Мысль, 1972. – 198 с.
18. Право Европейского Союза : учеб. для вузов / под ред. С. Ю. Кашкина. – М. : Юрайт : Высш. образование, 2010. – 1119 с.
19. Богачова Л. Л. Принципи європейського і національного права (порівняльно-правовий аналіз критеріїв класифікації) / Л. Л. Богачова // Державне будівництво та місцеве самоврядування. – 2013. – Вип. 26. – С. 47–58
20. Стрельцова О. В. Загальні принципи права як джерело права Європейського союзу / О. В. Стрельцова // Альманах права. — 2012. — Вип. 3. — С. 265-269.
21. Старчук О. В. Щодо поняття принципів права / О. В. Старчук // Часопис Київського університету права. – 2012. – № 2. – С. 40–43.
22. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.

23. Ведерников Ю. А. Теорія держави і права : навчальний посібник / Ю. А. Ведерников, А. Т. Папірна. – К. : Знання, 2008. – 333 с.
24. Теория государства и права : учебник / под ред. А. И. Королёва, Л. С. Явича. – Ленинград : Издательство Ленинградского университета, 1982. – 377 с.
25. Рабинович П. М. Загальна теорія права та держави : тексти лекцій / П. М. Рабинович. – Львів, 1993. – 104 с.
26. Корецкий В. М. «Общие принципы права» в международном праве / В. М. Корецкий. – К., 1957. – 52 с.
27. Воронова Л. К. Общие принципы финансового права и его институтов / Л. К. Воронова / Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф. (Харьков, 19-20 апреля 2012 г.) / ред.: В. Я. Таций, Ю. П. Битяк, Л. К. Воронова и др. – Х. : Право, 2012. – 320 с.
28. Пришва Н. Ю. Норми-принципи у фінансовому праві / Н. Ю. Пришва / Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф. (Харьков, 19-20 апреля 2012 г.) / ред.: В. Я. Таций, Ю. П. Битяк, Л. К. Воронова и др. – Х.: Право, 2012. – 320 с.
29. Старинський М. В. Проблеми та перспективи правового регулювання валютних відносин в Україні : монографія / М. В. Старинський. – Суми : Видавничо-виробниче підприємство «Мрія», 2015. – 344 с.
30. Пухтецька А. А. Європейські принципи адміністративного права : монографія / А. А. Пухтецька ; за заг. ред. В. Б. Аверьянова. – К. : Логос, 2014. – 237 с.
31. Мельник Р. С. Інститут принципів адміністративного права в системі Загального адміністративного права України / Р. С. Мельник // Публічне право. – 2012. – № 3 (7). – С. 51–60.
32. Бачінін В. А. Філософія права : словник / В. А. Бачінін, В. С. Журавський, В. І. Панов. – К. : Ін Юре, 2003. – 408 с.
33. Налоговое право Украины [Текст]: учеб. пособие / ред. Н. П. Кучерявенко. - Харьков : Легас, 2004. 488 с.

34. Воротіна Н. В. Проблема правового закріплення та фактичної реалізації принципів бюджетної системи України / Н. В. Воротіна // Принципы финансового права : материалы междунар. науч.-практ. конф. (Харьков, 19-20 апреля 2012 г.) / ред.: В. Я. Таций, Ю. П. Битяк, Л. К. Воронова и др. – Х. : Право, 2012. – 320 с.
35. Кучеров И. И. Бюджетное право России : курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : АО «ЦентрЮрИнфоР», 2002. – 317 с.
36. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – М. : БЕК, 1996. – 525 с.
37. Словник іншомовних слів за ред. О. С. Мельничука. — 2-е видання, випр. і доп. Київ: Головна редакція «Українська радянська енциклопедія» (УРЕ), 1985 — 966 с.
38. Роль В. Ф. Фінансове право: навчальний посібник / В. Ф. Роль, В. В. Сергієнко, С. М. Попова. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 392 с.
39. Постатейный комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации/ под редакцией А. Н. Козырина – М.: Экар. 2002. .- 667 с.
40. Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол.: Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. – К. : Укр. енцикл., 1998– Т. 5. – 735 с.
41. Основи держави і права : навчальний посібник /С. Д. Гусарев, Р. А. Калюжний, А. М. Колодій та ін. ; за ред. А. М. Колодія, А. Ю. Олійника. – К. : Либідь, 1997. – 208 с.
42. Монаєнко А. О. Бюджетне право України : навчальний посібник / А. О. Монаєнко. – Запоріжжя : КПУ, 2009. – 412 с.
43. Крохина Ю. А. Финансовое право России : учебник / Ю. А. Крохина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма, 2008. – 720 с.
44. Музика-Стефанчук О. А. Органи публічної влади як суб'єкти бюджетних правовідносин : монографія / О. А. Музика-Стефанчук. – Хмельницький : Хмельницький університет управління та права, 2011. – 384 с.

45. Ніщимна С. О. Принципи публічної фінансової діяльності в Україні : монографія / С. О. Ніщимна. – Чернігів : ЧДЕУ, 2013. – 376 с.
46. Бельский К. С. Финансовое право / К. С. Бельский. – М. : Юрист, 1994. – 208 с.
47. Алисов Е. А. Финансовое право : учебное пособие / Е. А. Алисов. – Х. : Эспада, 1999. – 240 с.
48. Фінансове право : підручник / [Алісов Є. О., Воронова Л. К., Кадькаленко С. Т. та ін.] ; керівник авт. кол. і відп. ред. Л. К. Воронова. – Х. : Фірма «Консул», 1998. – 496 с.
49. Бельский К. С. Финансовое право / К. С. Бельский. – М. : Юрист, 1994. – 208 с.
50. Фінансове право : підручник / відп. ред. О. П. Гетманець. – Х. : Эспада, 2008. – 416 с.
51. Воронова Л. К. Финансовое право : учебное пособие [для студентов юридических вузов и факультетов] / Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2003. – 360 с.
52. Орлюк О. П. Фінансове право: навчальний посібник / О. П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
53. Озеров И. Х. Основы финансовой науки : курс лекций, читанный в Санкт-Петербургском и Московском университетах / И. Х. Озеров. – М. : Типография И. Д. Сытина, 1911. – 780 с.
54. Нечай А. А. Динамика финансовых отношений и новый подход к категориям финансового права / А. А. Нечай // Государство и право. – 2000. – № 12. – С. 33–39.
55. Ровинский Е. А. Финансовое право / Е. А. Ровинский. – М. : Юридическая литература, 1971. – 230 с.
56. Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : монографія / В. Д. Чернадчук. – Суми : Університет. книга, 2008. – 456 с.

57. Финансовое право : учебник / О. Н. Горбунова, Е. Ю. Грачева и др. ; отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. – М. : ТК Велби, изд-во Проспект, 2004. – 536 с.

58. Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть : учебник / М. В. Карасева. – М. : Юрист, 1999. – 256 с.

59. Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). – М. : Юристь, 2003. – 173 с.

60. Халфина Р. О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права / Р. О. Халфина. – Вопросы советского административного и финансового права. М., 1952. С. 182-214.

61. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України та зарубіжних країн : навчальний посібник / Ю. В. Пасічник – К. : Знання-Прес, 2002. – 495 с.

62. Алексеев А. А. Бюджетное право народного представительства / А. А. Алексеев. – Х. : Б. и., 1918. – 480 с.

63. Сидорова Н. В. Теоретичні основи бюджетного права / Н. В. Сидорова. – Х. : Бізнес–Інформ, 1998. – 236 с.

64. Хрестоматія з історії держави та права України : навчальний посібник для юрид. вищих навч. закл. освіти : у 2 т. / В. Д. Гончаренко, А. Й. Рогожин, О. Д. Святоцький ; за ред. В. Д. Гончаренко. – Т. 2 : Лютий 1917 року – 1996 рік. – К. : Ін Юре, 1997. – 800 с.

65. Конституція України: зі змінами та доповненнями : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. – Х. : Весна, 2008. – 48 с.

66. Манжула А. А. Адміністративно-правові засади організації діяльності науково-дослідних установ в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А. А. Манжула. – Х., 2016. – 40 с.

67. Крохина Ю. А. Принцип федерализма в бюджетном праве : автореф. дис. на соискание учен. степени д-ра юрид. наук : спец. 12.00.01 / Ю. А. Крохина. – Саратов, 2001. – 40 с.

68. Скакун О. Ф. Теория права и государства / О. Ф. Скакун, Н. К. Подберезский. – Х. : Фоліо, 1997. – 59 с.

69. Подорожная Т. С. Соотношение норм бюджетного права с нормами административного права / Т. С. Подорожная // Государство и право. – 2000. – № 12. – С. 40–45.

70. Мельник Р. С. Система адміністративного права України : монографія / Р. С. Мельник. – Х. : Вид-во Харківського національного університету внутрішніх справ, 2010. – 398 с.

71. Химичева Н. И. Субъекты советского бюджетного права : монография // Н. И. Химичева. – Саратов : Саратовський державний університет, 1979. – 220 с.

72. Вишновецький В. М. Система фінансового права України в умовах переходу до ринкової економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. М. Вишновецький. – К., 2001. – 15 с.

73. Очкуренко С. В. Мета фінансового права як критерій його відокремлення в системі права / С. В. Очкуренко // Часопис Академії прокуратури України. – 2014. – № 2 (23). – С. 53–60.

74. Фінансове право : навчальний посібник / за заг. ред. А. Г. Чубенко, Д. М. Павлова. – К. : КНТ, 2014. – 600 с.

75. Рогатюк А. В. Бюджетна діяльність держави як фінансово-правова категорія / А. В. Рогатюк // Право та державне управління. – 2014. – № 1. – С. 48–52.

76. Пустовіт Ю. Ю. Принципи бюджетного права України у умовах євроінтеграції : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук :

спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ю. Ю. Пустовіт. – Ірпінь, 2015. – 18 с.

77. Образцова І. О. Принципи бюджетного права / І. О. Образцова // Право і безпека. – 2012. – № 5 (47). – С. 87–91.

78. Бандурка О. М. Бюджетне право України : підручник / О. М. Бандурка, О. П. Гетманець. – Х. : Вид-во ХНУВС, 2003. – 152 с.

79. Пискотин М. И. Советское бюджетное право (основные проблемы) / М. И. Пискотин. – М. : Юрид. лит., 1971. – 309 с.

80. Воронова Л. К. Бюджетно-правове регулювання в СРСР / Л. К. Воронова. – К. : Вища шк., 1975. – 183 с.

81. Пришва Н. Ю. Система фінансового права / Н. Ю. Пришва // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2008. – № 7–8 (81–82). – С. 42–48.

82. Пацурківський П. Пострадянська теорія бюджетного права: полемічні нотатки / П. Пацурківський // Право України. – 2007. – № 3. – С. 103–108.

83. Солдатенко О. В. Бюджетне право – підгалузь фінансового права // О. В. Солдатенко Ю. Пустовіт // Підприємство, господарство і право. – 2013. – № 6. – С. 54–58.

84. Озеров І. Х. О приемах изучения финансовой науки / И. Х. Озеров // Правоведение (Известия высших учебных заведений). – 2010. – № 6. – С. 109–132.

85. Правова доктрина України : у 5 т. – Т. 2. : Публічно-правова доктрина України / Ю. П. Битяк, Ю. Г. Барабаш, М. П. Кучерявенко та ін. ; за заг. ред. Ю. П. Битяка. – Х. : Право, 2013. – 864 с.

86. Чернадчук О. В. Бюджетне законодавство України: стан та напрями вдосконалення : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Чернадчук Олександр Вікторович. – Суми, 2013. – 228 с.

87. Худяков А. И. Бюджетное право, предмет, метод и система / А. И. Худяков // Известия АН КазССР. Серия общ. наук. – 1988. – № 2. – С. 82.

88. Грачева Е. Ю. Финансовый контроль – подотрасль финансового права / Е. Ю. Грачева // Финансовое право. – 2002. – № 2. – С. 57–63.

89. Бюджетное право : учебное пособие / под ред М. В. Карасевой. – М., 2010. – 230 с.

90. Карасева М. В. Бюджетне право в контексте теории права собственности / М. В. Карасева // Государство и право. – 2008. – № 2. – С. 52–62.

91. Якимчук Н. Я. Сучасні підходи до визначення предмета правового регулювання та структури системи бюджетного права / Н. Я. Якимчук // Публічне право. – 2011. – № 2. – С. 56–62.

92. Цинделиани И. А. Система бюджетного права / И. А. Цинделиани // Государство и право. – 2010. – № 5. – С. 55–60.

93. Ніщимна С. О. Принципи фінансового права як висхідні начала правового регулювання фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування / С. О. Ніщимна // Право та управління. – 2012. – № 2. – С. 555–556.

94. Тедеев А. А. Бюджетное право : учебное пособие / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина, С. И. Мельников. – М. : Приор-издат, 2003. – 192 с.

95. Философский энциклопедический словарь. – М. : ИНФРА–М., 2000. – 576 с.

96. Пацурківський П. С. Співвідношення категорій «об'єкт науки фінансового права» та «предмет науки фінансового права» / П. С. Пацурківський // Науковий вісник Черновецького університету. – 2003. – № 183 (Правознавство). – С. 5–14.

97. Багрій Т. Я. Принцип верховенства права як засада розвитку фінансово-бюджетних правовідносин в Україні / Т. Я. Багрій // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. – 2011. – № 5 – С. 48–56.

98. Заверуха І. Фінансово-правові принципи в розрізі проблем правового регулювання відносин в сфері державного боргу / І. Заверуха //

Вісник Львівського університету. Серія юридична. – 2005. – Вип. 41. – С. 162–170.

99. Шеремет Н. В. Система принципів бюджетного права / Н. В. Шеремет // Держава і право. – 2006. – Вип. 33. – С. 399–404.

100. Соколова Э. Д. Понятие и принципы финансовой деятельности государства и муниципальных образований / Э. Д. Соколова // Государство и право. – 2007. – № 5. – С. 95–100.

101. Нестеренко А. Принципи фінансової системи України / А. Нестеренко // Юридичний вісник. – 2012. – № 2. – С. 41–46.

102. Вопленко В. В. Основные принципы права: понятие и классификация / В. В. Воплеко, В. А. Рудковский // Вестник Волгоградского гос. университета. Серия 5: Юриспруденция. – 2013. – № 1 (18). – С. 5–11.

103. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підручник /О. Ф. Скакун ; пер. з рос. – Х. : Консум, 2001. – 656 с.

104. Дмитрук І. М. Адміністративно-територіальна реформа в Україні в контексті поняття «децентралізація» / І. М. Дмитрук // Порівняльно-аналітичне право. – 2015. – № 5. – С. 184–186.

105. Галлиган Д. Административное право: история развития и основные современные концепции / Д. Галлиган, В. В. Полянский, Ю. Н. Стариков. – М. : Юристъ, 2002. – 410 с.

106. Бюджетний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.

107. Конституція України: зі змінами та доповненнями : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. – Х. : Весна, 2011. – 50 с.

108. Невзоров І. Л. Принцип законності в правозастосувальній діяльності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави та права; історія політичних і правових вчень» // І. Л. Невзоров. – Х., 2003. – 40 с.

109. Багрій Т. Я. Принцип верховенства права як засада розвитку фінансово-бюджетних правовідносин в Україні / Т. Я. Багрій // Науковий вісник національної академії внутрішніх справ. – 2011. – № 5. – С. 48–56.

110. Інформація Про стан законності у Харківській області за 2014 рік (відповідно до статті 51-1 Закону України «Про прокуратуру»). – Х., 2015. – 54 с.

111. Гетманець О. П. Принцип справедливості в системі принципів бюджетного процесу / О. П. Гетманець // Держава та регіони. Серія: Право. – 2011. – № 1. – С. 20–25.

112. Про результати аудиту використання коштів державного бюджету на виплату матеріальної допомоги військовослужбовцям, звільненим з військової строкової служби, відповідно до статті 98 Конституції України : Рішення Рахункової палати від 24 жовтня 2015 р. № 9-2 // Сайт Рахункової палати [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.acada.gov.ua/control/main/uk/publish/ar>.

113. Про Державний бюджет на 2016 рік : Закон України від 25 грудня 2015 р. № 928-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2016. – № 5. – Ст. 54.

114. Рада ухвалила Держбюджет 2016 // Українська правда від 25 грудня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pravda.com.ua/news/2015/12/25/7093690/?attempt=1>.

115. Ковалівська С. Проект бюджету-2016: без інвестицій та реформ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.epravda.com.ua/columns/2015/12/24/573871/view_pri.

116. Кудряшова Е. В. Принцип плановости финансовой деятельности государства и местного самоуправления в современной науке фінансового права / Е. В. Кудряшова // Известия высших учебных заведений. Правоведение : научно-теоретический журнал / учредители: Министерство образования Российской Федерации, Межрегиональная ассоциация высших юридических учебных заведений. – 2010. – № 6. – С. 27–34.

117. Нагребельний В. П. Фінансове право України: Поняття та принципи фінансової діяльності держави [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [//http://libr.org.ua/book/102/2998.html](http://libr.org.ua/book/102/2998.html).

118. Фінансове право : підручник / за заг. ред. О. М. Бандурки, О. П. Гетманець ; Ю. М. Жорнокуй, О. В. Кашкарьова, Т. В. Колесник та ін. – Х. : Екограф, 2015. – 496 с.

119. Грачева Е. Ю. Финансовое право : учебник для бакалавров / Е. Ю. Грачева. – М. : Проспект, 2014. – 576 с.

120. Образцова І. О. Бюджетне право в системі права України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / І. О. Образцова. – Запоріжжя, 2013. – 214 с.

121. Крохина Ю. А. Доктрина как фактор оптимизации финансового законодательства / Ю. А. Крохина // Научные доклады и сообщения Международной научной конференции «Фінансово-правовая доктрина постсоциалистического государства». – Черновцы : Рута, 2003. – Вып. 1. – 360 с.

122. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.consultant.ru/popular/budget/56_4.html#p313.

123. Об основных принципах бюджетного права в Киргизской Республике : Закон Киргизской Республики от 11 июня 1998 г. № 78. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://mkk.gov.kg/index.php?option=com_content&view=artic.

124. Словник української мови : в 11 т. (Академічний тлумачний словник (1970–1980)). – Т. 8, 1977. – С. 383.

125. Нечай А. А. Актуальні питання фінансового права: правові основи публічних накопичувальних фондів : монографія / А. А. Нечай. – Чернівці : «Рута», 2004. – 376 с.

126. Розпутенко І. В. Публічні фінанси : навчальний посібник до дисципліни «Публічні фінанси» / І. В. Розпутенко. – К. : НАДУ, 2008. – 48 с.

127. Гетманцев Д. Об'єкт фінансово-правового зобов'язання / Д. Гетманцев // Юридичний журнал. – 2010. – № 2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=3425>.

128. Гетманцев Д. Щодо значення публічного інтересу для фінансового права / Д. Гетманцев // Часопис Київського університету прав. – 2011. – № 4. – С. 150–154.

129. Латковська Т. А. Розвиток фінансово-правових відносин у сучасних умовах / Т. А. Латковська // Актуальні проблеми держави та права. – 2009. – С. 464–469 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apdp.in.ua/v53/71.pdf>.

130. Худик А. М. Публічні фінанси як об'єкт правового регулювання конституцій інструментальної із соціальними елементами ліберально-капіталістичної моделі / А. М. Худик // Науковий вісник Черновецького університету. – 2012. – Вип. 636. – С. 111–116.

131. Трубіна М. В. Фінансова діяльність держави: підходи до видозмінення наукових аспектів пізнання / М. В. Трубіна // Фінансове право. – 2014. – № 4 (30). – С. 13–17.

132. Бельська Т. В. Публічність як ознака суспільно-політичних явищ / Т. В. Бельська // Публічне управління. – 2012 – № 2 – С. 16–20.

133. Про відкритість використання публічних коштів : Закон України від 11 лютого 2015 р. № 183-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 18.

134. Гетманець О. П. Правова природа фінансових інтересів держави в бюджетному процесі в Україні / О. П. Гетманець // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2016. – № 3 (70). – С. 92-99.

135. Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Консум, 1997. – 256 с.

136. Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права / П. Пацурківський. – Чернівці : Вид-во ЧДУ, 1998. – 275 с.

137. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21 травня 1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – С. 168-179.

138. Україна: Звіт з управління державними фінансами / Міжнародний банк реконструкції та розвитку // Світовий банк, 2011. – 102 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://documents.worldbank.org/curated/en/651041468110336342/pdf/707990UKRAINI A070053B0PFMPReportUKR.pdf>.

139. Музика-Стефанчук О. А. Органи публічної влади, як суб'єкти бюджетних правовідносин в Україні: проблеми законодавства, теорії та практики : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. А. Музика-Стефанчук. – К., 2012. – 30 с.

140. Нікітіна Л. О. Бюджетні повноваження органів місцевого самоврядування / Л. О. Нікітіна // Держава і право : зб. наук. праць. Юрид. і політ. науки / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. – 2006. – № 34. – С. 354–361

141. Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол.: Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. – К. : «Укр. енцикл.», 2001– Т. 3. – 792 с.

142. Колесниченко В. В. Принципи права європейського союзу: загальнотеоретичне дослідження : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / В. В. Колесниченко. – Одеса, 2010. – 22 с.

143. Садівська сільська рада Лозівського району Харківської області. Рішення «Про сільський бюджет на 2016 рік» від 24.12.2016, с. Садове, 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sadivska.sr.ukr.net>.

144. Мартьянов І. Проблеми забезпечення законності в державному управлінні / І. Мартьянов // Вісник Львівського університету. Серія юридична. – 2005. – Вип. 41. – С. 142–143.

145. Кучерявенко М. П. Проблема колізійності фінансового законодавства у рішеннях вищого адміністративного суду України / М. П. Кучерявенко // Право України. – 2008. – № 9. – С. 57–62.

146. Калашников М. М. Закон про Державний бюджет України як легальний спосіб ухилення від виконання фінансових обов'язків країни перед своїми громадянами / М. М. Калашников // Вісник Державного університету внутрішніх справ ім. Е. О. Дідоренка. – 2009. – № 4. – С. 113–122.

147. Бюджетний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 37.

148. Брезвін А. І. Принципи організації діяльності бюджетної системи України / А. І. Брезвін // Держава і право : збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. – К. : Інститут держави і права ім. Корецького НАН України, 2008. – Вип. 40. – С. 259–264.

149. Нестеренко А. С. Принципи бюджетної системи України на сучасному етапі розвитку держави / А. С. Нестеренко // Юридичний вісник. – 2008. – № 2. – С. 45–49.

150. Нестеренко А. С. Фінансова система України: правова характеристика та законодавче регулювання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 / А. С. Нестеренко. – Одеса, 2015. – 38 с.

151. Науково-практичний коментар Бюджетного кодексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.e-reading.club/bookreader.php/1002290/Byudzhetniy_Kodeks_Ukraini.html.

152. Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации / под ред. А. Н. Козырина. – М. : Экар, 2002. – 667 с.

153. Парыгина В. А. Принципы бюджетного права и процесса / В. А. Парыгина // Право и жизнь. – 2006. – № 99 (9). – С. 4–20.

154. Пустовіт Ю. Ю. Система принципів бюджетного права України / Ю. Ю. Пустовіт // Фінансове право. – 2012. – № 4. – С. 37–40.

155. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / М. Я. Азаров, В. А. Копилов, Л. К. Воронова та ін. ; за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : НДФІ, 2006. – 632 с.

156. Лисяк Л.В. Принципи бюджетної системи у контексті нового Бюджетного кодексу України / Л. В. Лисяк, Т. О. Дулік // Вісник економічної науки України. – 2011. – № 1. – С. 74–79.

157. Опарін В. М. Фінансова система України (теоретико-методологічні аспекти) : монографія / В. М. Опарін. – К. : КНЕУ, 2005. – 240 с.

158. Теорія держави і права : підручник / О. В. Петришин, С. П. Погребняк, В. С. Смородинський та ін. ; за ред. О. В. Петришина. – Х. : Право, 2015. – 368 с.

159. Парыгина В. А. Бюджетная система / В. А. Парыгина. – М. : ООО «Издательство Элит», 2007. – 360 с.

162. Новий адміністративний устрій: в Україні з'являться громади, повіти та регіони // Сайт «Тексти ORG.UA» від 22 травня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://texty.org.ua/pg/news/textynewseditor/read/60093/Novyj_administratyvnyj_ustrij_v_Ukrajini_zjavlatsa_gromady.

161. Адміністративний пиріг. Як зміниться територіальний устрій України // Коресподент від 29 травня 2015 р. № 21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ua.korrespondent.net/ukraine/politics/3522321-administratyvnyi-pyrig-yak-zminytsia-terytorialnyi-ustrii-ukrain>.

162. Шевченко Л. С. Вища освіта: політика «розподілу витрат» та її ризики в Україні / Л. С. Шевченко // Вісник Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого. – 2011. – № 2 (5). – С. 5–19.

163. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 50 народних депутатів України про офіційне тлумачення положень частини третьої статті 53 Конституції України «держава забезпечує доступність і безоплатність дошкільної, повної

загальної середньої, професійно-технічної, вищої освіти в державних і комунальних навчальних закладах» (справа про доступність і безоплатність освіти № 1-4/2004), № 5-рп/2004 від 4 березня 2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ccu.gov.ua/uk/doccatalog/ьlist?currDir=9504>.

164. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо офіційного тлумачення положення частини третьої статті 49 Конституції України «у державних і комунальних закладах охорони здоров'я медична допомога надається безоплатно» (справа про безоплатну медичну допомогу № 1-13/2002 від 29 травня 2002 р.) // Офіційний вісник України від 21 червня 2002 р. – № 23. – Ст. 1132.

165. Право на безоплатну медичну допомогу: реалії сьогодення // Сайт Міністерства юстиції України від 23 травня 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://old.minjust.gov.ua/7393>.

166. Галайденко Т. До питання розмежування категорій «принцип незалежності суддів» та «гарантії його реалізації» / Т. Галайденко // Вісник Вищої ради юстиції. – 2010. – № 3. – С. 28–40.

167. Регламент Верховної Ради України : Постанова Верховної Ради України від 09 березня 2010 р. № 1952-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 14–15, № 16–17. – Ст. 133.

168. Уряд схвалив проект Основних напрямів бюджетної політики на 2017 рік // Урядовий портал. Сайт Міністерства фінансів України від 29 червня 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=249146433&cat_id=244276429.

169. Rita Calatozzolo. Бюджетна процедура // Справочник за Европейския съюз – 2016. – 06/2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/bg/FTU_1.4.3.pdf.

170. Кашкін С. Ю. Право Європейського Союзу / С. Ю. Каюшкін А. О. Четвериков, П. А. Калініченко та ін., 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uport.inf.ua/pravo-evropeyskogo-soyuza.html>.

171. Ли В. Д. Финансы в вопросах и ответах : учебное пособие / В. Д. Ли. Серия «Учебники, учебные пособия». – Алматы : «И. Д «Свет», 2004. – 140 с.

172. Бюджетна процедура 2017 // Министерство на финансите на Република България, 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.bg/bg/page/1101>.

173. Господарський кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18 – Ст. 144.

174. Державні фінанси в розвиткових та перехідних країнах : зб. есеїв на честь Ричарда Берда / Леся Ільченко-Сюйва (наук. ред.), Хорхе Мартинес-Васкес (упоряд.), Руслан Ткачук (пер. з англ.), Джеймс Алм (упоряд.). – К. : К.І.С., 2006. – 400 с.

175. Чужиков В. І. Регіональні інтеграційні стратегії постсоціалістичних країн Європи : монографія / В. І. Чужиков. – К. : «Кадри», 2003. – 297 с.

176. Мазур Т. Принципи бюджетного процесу у контексті інтеграції України до Європейського союзу / Т. Мазур // Ефективність державного управління : збірник наукових праць. – 2014. – Вип. 40. – С. 295–303.

177. Гетманець О. П. Принципи державного контролю бюджетного процесу в Україні / О. П. Гетманець // Форум права. – 2006. – № 1. – С. 30–39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www/nbuv//>.

178. Кайдаш Н. П. Дослідження сутності бюджетного процесу та принципів його реалізації [Електронний ресурс] / Н. П. Кайдаш. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/8_DN_2011/Economics/3_82216.doc.htm.

179. Кузьменко О. В. Теоретико-правові засади поняття особливостей та способів правового регулювання міжбюджетних відносин як форми

соціального регулювання / О. В. Кузьменко // Право України. – 2008. – № 9. – С. 63–68.

180. Вдовічен В. Принципи та функції фінансово-правової відповідальності за порушення законодавства в сфері виконання бюджетів за доходами / В. Вдовічен // Публічне право. – 2016. – № 1(21). – С. 141–146.

181. Лучковська С. І. Фінансове право : навчальний посібник / С. І. Лучковська. – К. : КНТ, 2010. – 296 с.

182. Мацелик М. О. Фінансове право : навчальний посібник / М. О. Мацелик, Т. О. Мацелик, В. А. Пригоцкий. – К. : Знання, 2011. – 815 с.

183. Тацій В. Я. Кримінальний процесуальний кодекс України: Науково-практичний коментар : у 2 т. Т. 1 / О. М. Бандурка, Є. М. Блажівський, Є. П. Бурдоль та ін. ; за заг. ред. В. Я. Тація, В. П. Пшонки, А. В. Портнова. – Х. : Право, 2012. – 768 с.

184. Науково-практичний коментар Кодексу адміністративного судочинства України / О. М. Пасенюк (кер. авт. кол.), О. Н. Панченко, В. Б. Авер'янов [та ін.] ; за заг. ред. О. М. Пасенюка. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – 704 с.

185. Волохова І. С. Міжбюджетні відносини в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку : монографія / І. С. Волохова. – Одеса : Атлант, 2010. – 234 с.

186. Луніна І. О. Державні фінанси та реформування міжбюджетних відносин : монографія / І. О. Луніна. – К. : Наукова думка, 2006. – 432 с.

187. Кузьминчук В. Н. Механізм організації та функціонування міжбюджетних відносин в Україні / В. Н. Кузьминчук // Экономика и управление. – № 4. – 2012. – С. 85–91.

188. Фінанси : підручник. / за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2012. – 687 с.

189. Богачева О. Бюджетная политика: проблемы России и зарубежный опыт / О. Богачева // Мировая экономика и международные отношения. – 1994. – № 4. – С. 109–120.

190. Кравченко В. І. Місцеві фінанси України / В. І. Кравченко. – К. : Т-во «Знання України», 1999. – 487 с.
191. Чеберяко О. В. Бюджетний унітаризм: деякі теоретичні аспекти / О. В. Чеберяко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2005. – № 80. – С. 42–46.
192. Христинко В. Б. Межбюджетные отношения и правление региональными финансами: опыт, проблемы, перспективы / В. Б. Христинко. – М. : Дело, 2008. – 608 с.
193. Барський Ю. М. Теорія бюджетного стимулювання регіонального розвитку [Електронний ресурс] / Ю. М. Барський, Ю. М. Зінчук // Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету. – 2011. – № 19. – Режим доступу : http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_19_ekon/stat_19/38.pdf.
194. Салямон-Міхеєва К. Д. Міжбюджетні відносини, як фінансовий механізм держави [Електронний ресурс] / К. Д. Салямон-Міхеєва // Економіка. Фінанси. Право. – 2009. – № 3. – Режим доступу : <http://www.info-prensa.com/article-1222.html>.
195. Финансы : учебник для вузов / под ред. Л. А. Дробозиной. – М. : ЮНИТИ, 2006. – 527 с.
196. Rosen H. S. Public Finance. / H. S. Rosen – Department of Economics Princeton University : Irwin McGraw-Hill Boston, 1999. – 411 p.
197. Макконнелл Кэмбелл Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика : в 2 т. Т. 2. / Кэмбелл Р. Макконнелл, Стэнли Л. Брю. – М. : Республика, 2009. – 400 с.
198. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Ш. Бланкарт ; [пер. з нім.]. – К. : Либідь, 2004. – 654 с.
199. Миргородська Л. О. Фінансові системи зарубіжних країн / Л. О. Миргородська. – К. : Центр навч. л-ри, 2007. – 240 с.

200. Гончаренко О. В. Розбудова міжбюджетних відносин на місцевому рівні : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / О. В. Гончаренко. – К., 2008. – 217 с.

201. Оспіщев В. І. Фінанси: курс для фінансистів : навчальний посібник / В. І. Оспіщев. – К. : Знання, 2008. – 567 с.

202. Сунцова О. О. Місцеві фінанси : навчальний посібник / О. О. Сунцова. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.

203. Юрій С. І. Фінанси : підручник / С. І. Юрій, В. М. Федосов. – К. : Знання, 2008. – 611 с.

204. Луніна І. О. Капітальні трансферти місцевим бюджетам: підходи до створення ефективної системи управління / І. О. Луніна // Фінанси України. – 2011. – № 2. – С. 24–34.

205. Педченко Н. С. Бюджетний федералізм у фінансовій системі держави / Н. С. Педченко, С. І. Заворотній // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2013. – Вип. 24. – С. 320–327.

206. Балаєцький Є. О. Концептуальні засади організації місцевих фінансів у зарубіжних країнах / Є. О. Балаєцький, С. М. Козьменко // Економічні інновації. – 2011. – Вип. 44. – С. 28–33.

207. Місцеве самоврядування в Україні: сучасний стан та основні напрями модернізації : наук. доп. / [редкол.: Ю. В. Ковбасюк, К. О. Ващенко, В. В. Толкованов та ін.] ; за заг. ред. д-ра наук з держ. упр., проф. Ю. В. Ковбасюка. – К. : НАДУ, 2014. – 128 с.

208. Добкін М. М. Реформування місцевого самоврядування й удосконалення діяльності виконавчих органів місцевих рад як невідкладне завдання [Електронний ресурс] / М. М. Добкін // Форум права. – 2009. – № 2. – С. 130–139. – Режим доступу : <http://irbis-nbuv.gov.ua>.

209. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні :

Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01 квітня 2014 р. // Офіційний вісник України. – 2014. – № 30. – Ст. 18.

210. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України : наукове видання / кол. авторів [заг. редакція, передмова Ф.О. Ярошенко]. – К. Зовнішня торгівля ; УДУФМТ, 2010. – 529 с.

211. Протокол про застосування принципів субсидіарності та пропорційності. Європейський Союз; Протокол, Міжнародний документ від 02 жовтня 1997 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_641.

212. Subsidiarity. EU Glossary [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://europe.eu.int/scadplus/glossary/subsidiarity_en.htm.

213. Їжак О. Принцип субсидіарності ЄС і межі його застосування в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.db.niss.gov.ua/docs/polmil/185.htm>.

214. Місцеві фінанси : підручник / за ред. О. П. Кириленко. – К. : Знання, 2006. – 677 с.

215. Федосов В. М. Сутність і проблематика бюджетотворення: Українські реалії / В. М. Федосов, Т. С. Бабич // Фінанси України. – 2008. – № 1. – С. 3–23.

216. Буряченко А. Є. Витоки та успішний досвід використання програмно-цільового методу в бюджетному процесі / А. Є. Буряченко, П. В. Логвінов // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка» : збірник наукових праць / ред. кол.: І. Д. Пасічник, О. І. Дем'янчук. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2014. – Вип.. 25. – С. 89–94.

217. Про стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України від 12 січня 2015 р. // Офіційний вісник України. – 2015. – № 4. – Ст. 67.

218. Калінюк Н. Бюджетна децентралізація в країнах з перехідною економікою / Н. Калінюк // Збірник наукових праць Української академії

державного управління при Президентів України. – К. : Вид-во УАДУ, 2002. – № 2. – С. 322–328.

219. Децентралізація як основний інструмент реформування державного управління в країнах Центрально східної Європи (на прикладі Словацької республіки та республіки Польща) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Apdup/2011_2/2-5-20.pdf.

220. Грицяк І. Місцеве самоврядування України в історії і сучасності / І. Грицяк // Вісник Української академії державного управління. – 1996. – № 1. – С. 53–67.

221. Грицяк І. А. Проблеми теорії та практики державного управління та місцевого самоврядування : матеріали щоріч. наук.-практ. конф. професорсько-викладацького складу та слухачів Української академії державного управління (31 травня 1996 р.) / І. А. грицяк. – К. : [б.в.], 1996. – С. 57–60.

222. Брэбан Г. Французское административное право / пер. с фр. ; под ред. и со вступ. ст. С. В. Боботова. – М. : Прогресс, 1988. – 488 с.

223. Махина С. Н. Сущность и системные характеристики политико-правовой категории «децентрализация» в современном демократическом государстве / С. Н. Махина // Государство и право. – 2006. – № 7. – С. 21–30.

224. Лисяк Л. В. Міжбюджетні відносини: сутність, рольові функції та фінансове регулювання / Л. В. Лисяк, В. Я. Олійник, В. Є. Дем'яненко // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 2 (14). – С. 130–133.

225. Вишневська Н. В. Бюджетна політика: регіональний аспект : монографія / Н. В. Вишневська. – Луцьк : РВВ «Вежа» Волинського державного університету ім. Л. Українки, 2007. – 244 с.

226. Михайленко С. В. Напрямки вдосконалення міжбюджетних відносин в Україні / С. В. Михайленко // Вісник соціально-економічних досліджень : збірник наукових праць. – Одеса : ОДЕУ, 2006. – С. 257–261.

227. Зубріліна В. В. Міжбюджетні відносини: теоретичні підвалини та практика сьогодення / В. В. Зубріліна // Економіка і управління. – 2014. – № 2. – С. 102–109.

228. Латковський П. П. Щодо питання принципів бюджетної системи та бюджетного устрою / П. П. Латковський // Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія». – 2015. – № 3. – С. 75–89.

229. Базылев Б. Т. Юридическая ответственность (теоретические вопросы) / Б. Т. Базылев. – Красноярск : Изд-во Красноярского университета, 1985. – 120 с.

230. Бакун О. В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. В. Бакун. – Чернівці, 2000. – 223 с.

231. Бudyко З. М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / З. М. Бudyко. – Ірпінь, 2005. – 219 с.

232. Блауберг И. В. Системный подход в современной науке / И. В. Блауберг, В. Н. Садовский, Э. Г. Юдин // Проблемы методологии системного исследования / ред. И. В. Блауберг и др. – М. : Мысль, 1970. – 455 с.

233. Брызгалин А. В. Комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : «Аналитика-ПРЕСС», 1998. – 400 с.

234. Грек Т. Б. Правова природа юридичної відповідальності: поняття, принципи та види / Т. Б. Грек // Адвокат. – 2010. – № 10. – С. 41–45.

235. Демократія: Антологія / упоряд. О. Проценко. – К. : Смолоскип, 2005. – 1108 с.

236. Духно Н. А. Понятие и виды юридической ответственности / Н. А. Духно, В. И. Ивакин // Государство и право. – 2000. – № 6. – С. 12–17.

237. Емельянов А. С. Меры финансово-правового принуждения / А. С. Емельянов // Правоведение. – 2001. – № 6. – С. 42–56.

238. Зимин А. В. Специфика налоговой ответственности российских организаций / А. В. Зимин // Правоведение. – 2001. – № 6. – С. 33–41.

239. История государственно-правовых учений : учебник / Баскин Ю. Я., Корнев А. В., Лазарев В. В., Липень С. В. и др. ; отв. ред. В. В. Лазарев. – М. : Спарк, 2006. – 672 с.

240. Конституція України: Офіц. текст: Коментар законодавства України про права та свободи людини і громадянина : навчальний посібник / авт.-упоряд. М. І. Хавронюк. – К. : Парламент. вид-во: 1999. – 544 с.

241. Кучерявенко М. П. Зміст та класифікація принципів у податковому праві / М. П. Кучерявенко // Право України. – 2002. – № 2. – С. 38–42.

242. Лейст О. Э. Санкции и ответственность по советскому праву. Теоретические проблемы / О. Э. Лейст. – М. : Изд-во Моск. ун-та, 1981. – 240 с.

243. Липинский Д. А. Проблемы юридической ответственности / под ред. д-ра юрид. наук, проф. Р. Л. Хачатурова. – СПб. : Юридический центр Пресс, 2003. – 387 с.

244. Мельников Ю. Б. Дифференциация ответственности и индивидуализация наказания / Ю. Б. Мельников. – М., 1989. – 238 с.

245. Мироненко М. Б. Принципы юридической ответственности в системе принципов права : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / М. Б. Мироненко. – Саратов, 2001. – 26 с.

246. Морозова Л. А. Теория государства и права: Повторительный курс в вопросах и ответах / Л. А. Морозова. – М. : Норма, 2005. – 320 с.

247. Общая теория юридической ответственности : монография / Д. А. Липинский, Р. Л. Хачатуров. – СПб. : Изд-во Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2007. – 950 с.

248. Овчарова Е. В. Административная ответственность юридических лиц в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Е. В. Овчарова ; Омская Академия. – Омск, 2001. – 214 с.

249. Панкратов В. В. Проблемы административной ответственности в сфере налогообложения и предпринимательства (к проекту нового кодекса об административных правонарушениях) / В. В. Панкратов, Т. А. Гусева // Государство и право. – 2000. – № 9. – С. 53–56.

250. Петрова Г. В. Ответственность за нарушение налогового законодательства / Г. В. Петрова. – М. : ИНФРА-М, 1995. – 144 с.

251. Погребняк С. П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика) : монографія / С. П. Погрібняк. – Х. : Право. – 240 с.

252. Проблеми правової відповідальності : монографія / Ю. П. Битяк, Ю. Г. Барабаш, Л. М. Баранова та ін. ; за ред. В. Я. Тація, А. П. Гетьмана, В. І. Борисової. – Х. : Право, 2014. – 348 с.

253. Про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів : Рішення Конституційного Суду України від 09 лютого 1999 р. № 1-7/99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KS99001.html.

254. Самощенко И. С. Ответственность по советскому законодательству / И. С. Самощенко, М. Х. Фарукшин. – М. : Юридическая литература, 1971. – 240 с.

255. Сергієнко К. А. Правові аспекти принципу публічності в адміністративно-юрисдикційній діяльності органів виконавчої влади / К. А. Сергієнко // Актуальні питання публічного та приватного права. – 2013. – № 1. – С. 122–125.

256. Тарахонич Т. І. Принципи юридичної відповідальності в системі принципів права / Т. І. Тарахонич // Альманах права. – 2012. – № 3. – С. 284–287.

257. Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. – М. : Юристъ, 1997. – 672 с.

258. Теория государства и права : учебник : в 3 т. / под ред. д.ю.н., проф. Р. А. Ромашова, д.ю.н., заслуж. деятеля науки РФ В. П. Сальникова. – 2-е изд., перераб. і доп. – СПб. : Фонд «Университет», 2010. – Т. 2. – 527 с.

259. Теорія держави і права. Академічний курс : підручник / О. В. Зайчук та ін. ; за ред. О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 688 с.

260. Теория государства и права : учебник для вузов / Р. А. Ромашов. – СПб. : Питер, 2006. – 254 с.

261. Уголовное право России. Практический курс : учебник / под общ. и науч. ред. А. В. Наумова; Р. А. Адельханян и др. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Волтерс Клувер, 2010. – 800 с.

262. Хачатуров Р. Л. Общая теория юридической ответственности : монография / Р. Л. Хачатуров, Д. А. Липинский. – СПб. : Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2007. – 950 с.

263. Черданцев А. Ф. Теория государства и права : учебник для ВУЗов / А. Ф. Черданцев. – М. : ЮРАЙТ–М, 2001. – 432 с.

264. Чураков А. Н. Принципы юридической ответственности : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / А. Н. Чураков. – Волгоград, 2000. – 20 с.

265. Лічман Л. Г. Значення судової практики для правозастосування у цивільному судочинстві України / Л. Г. Лічман // Вісник Верховного Суду України. – 2011. – № 6 (130). – С. 34–38.

266. Жигалкін П. І. Судова практика та її значення для регулювання відносин у сфері праці : монографія / П. І. Жигалкін, С. М. Прилипко, О. М. Ярошенко. – Х. : Вид-во ПП «ФІНН», 2008. – 544 с.

267. Справа «Суханов та Ільченко проти України» : Рішення Європейського суду з прав людини від 26 червня 2014 р. // Офіційний вісник України. – 2014. – № 92. – Ст. 258.

268. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР в редакції від 21 лютого 2014 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

269. Мазур М. В. Акти органів судової влади як джерело конституційного права України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.02 «Конституційне право; муніципальне право» / М. В. Мазур. – Х., 2009. – 17 с.

270. Рішення КСУ від 25 січня 2012 р. № 3-рп/2012 у справі за конституційним поданням правління Пенсійного фонду України щодо офіційного тлумачення положень статті 1, частин першої, другої, третьої статті 95, частини другої статті 96, пунктів 2, 3, 6 статті 116, частини другої статті 124, частини першої статті 129 Конституції України, пункту 5 частини першої статті 4 Бюджетного кодексу України, пункту 2 частини першої статті 9 Кодексу адміністративного судочинства України в системному зв'язку з окремими положеннями Конституції України // Офіційний вісник України. – 2012. – № 11. – Ст. 422.

271. Маркуш М. Окрема думка стосовно Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням правління Пенсійного фонду України щодо офіційного тлумачення положень статті 1, частин першої, другої, третьої статті 95, частини другої статті 96, пунктів 2, 3, 6 статті 116, частини другої статті 124, частини першої статті 129 Конституції України, пункту 5 частини першої статті 4 Бюджетного кодексу України, пункту 2 частини першої статті 9 Кодексу адміністративного судочинства України в системному зв'язку з окремими положеннями Конституції України / М. Маркуш // Офіційний вісник України. – 2012. – № 11. – Ст. 422.

272. Шишкін В. І. Окрема думка стосовно Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням правління Пенсійного фонду України щодо офіційного тлумачення положень статті 1, частин першої, другої, третьої статті 95, частини другої статті 96, пунктів 2, 3, 6 статті 116, частини другої статті 124, частини першої статті 129 Конституції

України, пункту 5 частини першої статті 4 Бюджетного кодексу України, пункту 2 частини першої статті 9 Кодексу адміністративного судочинства України в системному зв'язку з окремими положеннями Конституції України / В. І. Шишкін // Офіційний вісник України. – 2012. – № 11. – Ст. 422

273. Лилак Д. Д. Окрема думка стосовно Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням правління Пенсійного фонду України щодо офіційного тлумачення положень статті 1, частин першої, другої, третьої статті 95, частини другої статті 96, пунктів 2, 3, 6 статті 116, частини другої статті 124, частини першої статті 129 Конституції України, пункту 5 частини першої статті 4 Бюджетного кодексу України, пункту 2 частини першої статті 9 Кодексу адміністративного судочинства України в системному зв'язку з окремими положеннями Конституції України / Д. Д. Лилак // Офіційний вісник України. – 2012. – № 11. – Ст. 422.

274. Стецюк П. Б. Окрема думка стосовно Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням правління Пенсійного фонду України щодо офіційного тлумачення положень статті 1, частин першої, другої, третьої статті 95, частини другої статті 96, пунктів 2, 3, 6 статті 116, частини другої статті 124, частини першої статті 129 Конституції України, пункту 5 частини першої статті 4 Бюджетного кодексу України, пункту 2 частини першої статті 9 Кодексу адміністративного судочинства України в системному зв'язку з окремими положеннями Конституції України / П. Б. Стецюк // Офіційний вісник України. – 2012. – № 11. – Ст. 422

275. Бобрешов Є. Г. Судове правозастосування в Україні: проблеми теорії і практики : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / Є. Г. Бобрешов. – К., 2011. – 18 с.

276. Про судоустрій та статус суддів : Закон України від 07 липня 2010 р. № 2453-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 55/1. – Ст. 1900.

277. Борщевський І. В. Судова практика як джерело права в Україні / І. В. Борщевський // Наука і правоохоронна . – 2014. – № 2 (24). – С. 71–77.

278. Романюк Я. Правова природа обов'язковості рішень Верховного суду України та вдосконалення механізму забезпечення єдності судової практики / Я. Романюк, І. Бейцун // Право України. – 2012. – № 11–12. – С. 122–136.

279. Конституційне подання щодо відповідності (конституційності) положень абзаців першого, другого, четвертого й шостого частини п'ятої статті 141 Закону України від 07 липня 2010 р. № 2453-VI «Про судоустрій і статус суддів» стосовно звуження гарантій матеріального забезпечення та соціального захисту суддів у відставці положенням частини першої статті 8, статті 21, частин першої й п'ятої статті 126 та статей 150 і 152 Конституції України : лист Верховного Суду України від 22 січня 2016 р. № 201-231/0/8-16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.scourt.gov.ua/>.

280. Постанова Ізюмського міськрайонного суду Харківської області від 11 квітня 2016 р. по справі № 623/710/16-а, провадження № 2-а/623/33/2016 // Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.

281. Про судовий збір : Закон України від 08 липня 2011 р. № 3674-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 14. – Ст. 87.

282. Ухвала Харківського апеляційного адміністративного суду від 11 квітня 2016 р. по справі № 591/177/16-а // Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.

283. Ухвала Харківського апеляційного адміністративного суду від 27 жовтня 2015 р. по справі № 818/1912/15 про визнання незаконним та скасування попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства та зобов'язання вчинити дії // Єдиний державний реєстр

судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.

284. Алексеев С. С. Право на пороге нового тысячелетия: Некоторые тенденции мирового правового развития – надежда и драма современной эпохи / С. С. Алексеев. – М. : «Статут», 2000. – 256 с.

285. Дамірчиєв М. І. «Бюджетне регулювання» та «бюджетна діяльність» : співвідношення та узгодження понять [Електронний ресурс] / М. І. Дамірчиєв // Форум права. – 2014. – № 4. – С. 119–123. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2014_4_23.pdf.

286. Фоменко Ю. О. Сутність бюджетного процесу та його стадій / О. Ю. Фоменко // Фінансове право. – 2010. – № 1. – С. 34–36.

287. Мальцев Г. В. Социальные основания права / Г. В. Мальцев. – М. : Норма, 2007. – 800 с.

288. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським союзом і його державами-членами, з іншої сторони від 21 березня 2014 р. // Офіційний вісник України. – 2014. – № 75. – Ст. 2125.

289. Про міжнародні договори України : Закон України від 29 червня 2004 р. № 1906-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 50. – Ст. 540.

290. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини : Закон України від 23 лютого 2006 р. № 3477-IV // Офіційний вісник України. – 2006. – № 12. – Ст. 792.

291. Ніколенко Л. М. Щодо визначення судового прецеденту в Україні / Л. М. Ніколенко // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. 2014. – Вип. 27. – Том 2. – С. 11–15.

292. Про забезпечення права на справедливий суд : Закон України від 12 лютого 2015 р. № 192-VIII // Офіційний вісник України. – 2015. – № 17. – Ст. 447.

293. Лившиц Р. З. Теория права : учебник / Р. З. Лившиц. – М. : БЕК, 1994. – 224 с.

294. Костюченко О. Є. Механізм адміністративно-правового регулювання фінансової безпеки в Україні: теоретико-інструментальний аналіз / О. Є. Костюченко. – К. : УБС НБУ, 2013. – 371 с.

295. Керимов Д. А. Методология права: Предмет, функции, проблемы философии права / Д. А. Керимов. – 4-е изд. – М. : Изд-во СГУ, 2008. – 521 с.

296. Принципи верховенства права: проблеми теорії та практики : монографія : у 2 кн. / за заг. ред. Ю. С. Шемшученка ; [ред. кол.: Ю. С. Шемшученко (голова) та ін.]. – Кн. 1: Верховенство права як принцип правової системи: проблеми теорії / відп. ред. Н. М. Оніщенко. – К. : Вид-во «Юридична думка», 2008. – 344 с.

297. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах. Аналитический обзор и сборник нормативных документов / сост. С. О. Шохин, В. И. Шлейников [Аналитический раздел и общая редакция С. О. Шохина]. – М. : Прометей, 1998. – С. 42–51.

298. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю : Розпорядження Кабінету Міністрів України : від 24.05.2005 р., № 158–р // Офіційний вісник України. – 2005. – № 22. – Ст. 1224.

299. Савченко Л.А. Правові проблеми реалізації принципів фінансового контролю у фінансово-контрольному процесі [монографія] / Л.А. Савченко, М.В.Сірош.- К.; "Центр учбової літератури".-2006.- 192 с.

300. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : Закон України : від 05.04.2007 р., № 877–V // Офіційний вісник України. – 2007. – № 44. – Ст. 1771.

301. Про Рахункову палату України : Закон України : від 11.07.1996 р., № 315/96–ВР // Відомості Верховної Ради. – 1998. – № 24. – Ст. 137