

рез призму различных видов ответственности за нарушение налогового законодательства.

Ключевые слова: субъекты хозяйствования, НДС, налог, услуги, налоговый агент, плательщик налогов, резидентство, лицо – нарушитель штрафа.

Tserkovnyi A.V. Territoriality and residency in determining the tax base of VAT. This article discusses the definition of the tax base of VAT, namely the importance of territorial and residency for taxation of this type. A comparative analysis of domestic tax technology with foreign counterparts. Also, this issue is studied through the prism of different types of liability for violation of tax law by.

Keywords: entities, VAT, tax, services, tax agent, taxpayer, residency, person offending fine.

Надійшла до редакції 18.11.2016

Шутлів Д.С.

здобувач

(Національний університет Державної
фіскальної служби України)

УДК 342.95+336.148

ПОВЕРНЕННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ ДО ВІДПОВІДНОГО БЮДЖЕТУ ЯК ЗАХІД ВПЛИВУ ЗА НЕЦІЛЬОВЕ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

На підставі аналізу бюджетного законодавства України, Республіки Білорусь, Російської Федерації досліджено механізм та особливості застосування такого заходу впливу за бюджетне правопорушення як повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету. Констатовано, що фактичною підставою для застосування є нецільове використання бюджетних коштів, зокрема, йдеться про нецільове використання субвенцій та коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів. Підкреслено наявність двох різних процедур повернення таких коштів до відповідних бюджетів, здійснено їх характеристику.

Ключові слова: порушення бюджетного законодавства, нецільове використання бюджетних коштів, заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, вимога про повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету.

Постановка проблеми. Однією із засад, на яких ґрунтується бюджетна система України, є принцип цільового використання бюджетних коштів. У той же час, незважаючи на це, серед бюджетних правопорушень чи не найбільше розповсюдження отримало нецільове використання бюджетних коштів [4]. Для забезпечення належного функціонування та розвитку усіх сфер суспільного життя це питання потребує вирішення, оскільки розмір матеріальної шкоди, що завдається державному та місцевим бюджетам, постійно зростає.

Серед примусових заходів, які можуть застосовуватися органами бюджетного контролю за нецільове використання бюджетних коштів, є повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету.

Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Незважаючи на те, що в цілому дослідження примусових заходів у бю-

джетному регулюванні здійснювалося у наукових працях О. М. Гейхман, А. М. Касьяненко, Ю. С. Назарія та ін., поза увагою залишається низка питань, пов'язаних із застосуванням окремих заходів впливу.

З урахуванням цього, **метою** цієї статті є розгляд порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету у разі їх нецільового використання, виявлення особливостей застосування наведеного заходу впливу за порушення бюджетного законодавства.

Виклад основного матеріалу. Механізм повернення до відповідного бюджету коштів, отриманих як субвенція, розпорядником бюджетних коштів та повернення бюджетних коштів їх одержувачем у разі їх нецільового використання регламентовано постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання» від 22 грудня 2010 р. № 1163 [8]. У наведеному акті закріплено загальні положення щодо застосування такого заходу впливу та деталізовано процедуру повернення відповідних бюджетних коштів. Підставою для застосування такого заходу впливу є порушення бюджетного законодавства, зокрема, нецільове використання бюджетних коштів. При цьому йдеться про нецільове використання субвенцій та коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів (п. 5 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України). У такому випадку можна говорити про те, що перш за все відокремлюються особливості нецільового використання бюджетних коштів. Відповідно до ч. 1 ст. 119 Бюджетного кодексу України, нецільовим використанням бюджетних коштів є їх витрачання на цілі, що не відповідають: а) бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет); б) напрямам використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) або в порядку використання бюджетних коштів; в) бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів). Говорячи про субвенції, зазначимо, що за своїм змістом – це міжбюджетний трансферт для використання на певну мету [1, п. 48 ч. 1 ст. 2].

Схоже визначення нецільового використання бюджетних коштів міститься й у Бюджетному кодексі Російської Федерації. Так, згідно зі ст. 306.4 вказаного акта, воно полягає у «спрямуванні коштів бюджету бюджетної системи Російської Федерації і оплаті грошових зобов'язань у цілях, що не відповідають повністю або частково цілям, визначеним законом (рішенням) про бюджет, зведеним бюджетним розписом, бюджетним розписом, бюджетним кошторисом, договором (угодою) або іншим документом, що є правовою підставою надання зазначених коштів» [3].

Видаються слушними міркування А. М. Касьяненка стосовно того, що наведене визначення є вузьким і потребує коригування. Вчений зазначає, що «буквальне розуміння норм не дозволяє вважати нецільовим використанням бюджетних коштів поширені на практиці діяння, зокрема: порушення встановленого законом порядку закупівлі за бюджетні кошти товарів, оплати

робіт і послуг; незаконне одержання з відповідного бюджету компенсацій за раніше понесені витрати та їх використання на власні потреби; порушення службовими особами органів Державного казначейства України встановлених законом правил розрахункового обслуговування бюджетів, розпорядників і одержувачів бюджетних коштів; порушення правил перерахування міжбюджетних трансфертів у формах, пов'язаних із використанням бюджетних коштів» [5, с. 24]. Дійсно, поняття «нецільове використання бюджетних коштів» наразі не охоплює усі можливі випадки бюджетних правопорушень, які можуть вчинятися учасниками бюджетного процесу.

По-іншому підходить до визначення вказаного поняття законодавець Республіки Білорусь – нецільове використання бюджетних коштів розглядається як будь-які дії розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, що виражається у направленні і використанні указаних коштів на цілі, що не відповідають (повністю або частково) їх отриманню, визначені законом про республіканський бюджет, рішеннями місцевих Рад депутатів про бюджет на черговий фінансовий рік, іншими актами законодавства, бюджетним розписом, повідомленням про кошти, що передаються нижчестоящим бюджетам у формі міжбюджетних трансфертів, бюджетним кошторисом і розрахунками, переліками до нього (ч. 1 ст. 137 Бюджетного кодексу) [2]. Як бачимо, у наведеній нормі конкретизується низка аспектів. Зокрема, вказується коло учасників, які можуть здійснювати таке використання коштів (суб'єктний склад) – розпорядники та одержувачі бюджетних коштів; форма такого здійснення – лише дії конкретних суб'єктів, які полягають у направленні і використанні відповідних обсягів бюджетних коштів; констатовано, що невідповідність спрямування коштів, цілям, що визначені відповідними актами, може бути повною або частковою. На наш погляд, така деталізація є позитивною, оскільки дозволяє більш чітко визначити, в чому полягає таке правопорушення.

Як ми вже вказували, повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету застосовується лише при нецільовому використанні коштів, отриманих як субвенція, та коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів. Окрім цього, для застосування досліджуваного заходу впливу виокремлюється й документальна підстава. Раніше в якості такої підстави передбачався акт (інший документ), складений за результатами ревізії (перевірки) [6]. Якщо йшлося про повернення коштів, отриманих як субвенція, до відповідного бюджету у разі їх нецільового використання, то підтвердженням нецільового використання субвенції був акт ревізії або довідка про перевірку [9]. Наразі ж, відповідно до Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання, документальною підставою для повернення бюджетних коштів до бюджету відповідного рівня виступає низка документів: по-перше, акт ревізії, складений органом за дотриманням бюджетного законодавства. В такому акті зафіксовано факт нецільового використання субвенції / бюджетних коштів розпорядником або їх одержувачем;

по-друге – вимога про повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету [8].

Форма вимоги про повернення бюджетних коштів є типовою і затверджується Міністерством фінансів України. Так, у вимозі до розпорядника бюджетних коштів обов'язково зазначається його реєстраційний рахунок (з якого мають перераховуватися кошти) та бюджетний рахунок (на який повинні бути повернені кошти, використані не за цільовим призначенням). Якщо вимога адресована одержувачу бюджетних коштів, то в ній обов'язково вказується рахунок конкретного одержувача, відкритий в органі Державної казначейської служби України. Вимога підписується керівником контролюючого органу (або його заступником).

Законодавцем передбачено повернення таких бюджетних коштів до відповідного бюджету у разі встановлення факту нецільового використання коштів розпорядниками / одержувачами бюджетних коштів у поточному або минулих роках. На наш погляд, у цьому контексті категорія «минулі роки» є доволі оціночною, оскільки минулим може вважатися як один попередній рік, так і декілька років. Як вбачається, правопорушення щодо нецільового використання бюджетних коштів може бути вчинене у будь-який час, однак застосування вказаного примусового заходу має відбуватися протягом розумного, оптимального строку для припинення протиправної поведінки відповідного розпорядника або одержувача бюджетних коштів, а також відновлення, існуючого до вчинення правопорушення, правового становища держави й територіальних громад як власників бюджетних коштів, порушених публічних прав та інтересів.

У бюджетно-правовому регулюванні певні строкові межі встановлені існуванням бюджетного періоду, який за загальним правилом дорівнює одному календарному року (з 1 січня по 31 грудня відповідного року) [1, ч. 1 ст. 3]. З урахуванням цього, вважаємо за потрібне внести зміни до чинного бюджетного законодавства, зокрема, до п. 1 Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання [8], й замінити словосполучення «у поточному чи минулих роках» на «у поточному чи попередньому бюджетному періоді».

Далі підкреслюється відмінний суб'єкт бюджетного правопорушення – розпорядник бюджетних коштів (при нецільовому використанні субвенції) та одержувач бюджетних коштів. Також для вказаних суб'єктів процедура повернення коштів до бюджетів відповідного рівня є різною. Розглянемо їх більш детально.

Процедура повернення коштів, отриманих як субвенція, розпочинається зі складання й направлення вимоги, про яку вже йшлося. Так, вимога складається у 5-ти примірниках. Перший екземпляр надсилається нарочним або рекомендованим листом розпоряднику бюджетних коштів, який допустив нецільове використання субвенції; другий – органу Казначейства України, який обслуговує конкретного розпорядника бюджетних коштів; третій – фінансовому органу, що забезпечує виконання бюджету (якщо субвенція надається з

державного бюджету, інформація надається до Міністерства фінансів України); четвертий – місцевому органу виконавчої влади чи органу місцевого самоврядування; п'ятий – залишається у контролюючого органу [8, п. 4].

Розпорядник, яким було допущено нецільове використання субвенції, зобов'язаний самостійно виконати вимогу. Строк для виконання цієї вимоги становить 10 робочих днів після її надходження. При цьому необхідно звернути увагу, що для виконання вимоги про повернення коштів, отриманих як субвенція, необхідна наявність бюджетних коштів у розпорядника. У випадку, коли порушення бюджетного законодавства встановлено протягом бюджетного періоду, в якому надавалася субвенція, розпорядник бюджетних коштів виконує вимогу за рахунок коштів, отриманих як субвенція. Якщо ж субвенція за бюджетними призначеннями поточного бюджетного періоду на момент складання акта ревізії повністю використана та якщо зазначене правопорушення було встановлене після закінчення бюджетного періоду, в якому надавалася субвенція, а в поточному бюджетному періоді субвенція не передбачається, питання про визначення коштів, за рахунок яких буде виконуватися вимога, розпорядник бюджетних коштів погоджує із головним розпорядником [8, абз. 1 п. 5]. У той же час у законодавстві немає вказівки щодо того, які кошти може використовувати відповідний розпорядник для виконання вимоги, коли субвенція повністю використана або таке бюджетне правопорушення було встановлене після закінчення бюджетного періоду, в якому надавалася субвенція, а в поточному бюджетному періоді субвенція не передбачається. Акцентується увага лише на необхідності погодження цього питання з головним розпорядником бюджетних коштів.

Згідно з абз. 2 п. 5 Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання, на розпорядника бюджетних коштів також покладається обов'язок стосовно інформування контролюючого органу про виконання такої вимоги, а також подання копії документа, який підтверджує перерахування до відповідного бюджету сум субвенції, використаної не за цільовим призначенням. Вказаний обов'язок має бути виконано протягом одного робочого дня після виконання вимоги.

Невиконання вимоги певним розпорядником у 10-денний строк після її надходження (з будь-яких причин) є підставою для прийняття (або ініціювання прийняття) контролюючим органом рішення про: а) зупинення операцій з бюджетними коштами; б) призупинення бюджетних асигнувань такому розпоряднику бюджетних коштів на суму субвенції, використаної не за цільовим призначенням, на період до виконання вимоги чи до її скасування [8, п. 6]. Вказані заходи впливу за порушення бюджетного законодавства є окремими примусовими заходами, які також можуть застосовуватися до правопорушника. Механізм їх реалізації закріплено у Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами [7] та Порядку призупинення бюджетних асигнувань [10] відповідно. При застосуванні такої міри впливу, як повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету вказані заходи можуть використовуватися як додаткові. Також звертаємо увагу на відсутність у бюджетному

законодавстві підстав, за яких вимога щодо повернення коштів, отриманих як субвенції, може бути скасована.

На підставі розглянутої процедури повернення коштів, отриманих як субвенції, можемо констатувати таке. По-перше, у процесі її реалізації беруть участь такі суб'єкти: а) розпорядник бюджетних коштів, який вчинив правопорушення; б) контролюючий орган, який виявив та зафіксував бюджетне правопорушення; в) орган Казначейства України, що обслуговує розпорядника бюджетних коштів; г) фінансовий орган, який забезпечує виконання бюджету; д) місцевий орган виконавчої влади або орган місцевого самоврядування. Також при наявності певних умов додатково може залучатися головний розпорядник бюджетних коштів (необхідність погодження рішення щодо визначення коштів, за які виконуватиметься вимога про повернення коштів, отриманих як субвенція, до відповідного бюджету).

По-друге, розпорядник бюджетних коштів має самостійно виконати вимогу про повернення коштів до відповідного бюджету. Така вимога може виконуватися за рахунок коштів, отриманих як субвенція у поточному бюджетному періоді або інших бюджетних коштів (після закінчення бюджетного періоду або використання субвенції).

По-третє, чітко визначений строк виконання вимоги – 10 робочих днів після її надходження та 1 робочий день для підтвердження перерахування коштів до відповідного бюджету, отриманих як субвенція і використаних не за цільовим призначенням.

По-четверте, наразі законодавством передбачені ситуації, за настання яких можливе застосування й інших заходів впливу в межах повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету при їх нецільовому використанні. Зокрема, йдеться про зупинення операцій з бюджетними коштами чи призупинення бюджетних асигнувань відповідного розпорядника бюджетних коштів.

При реалізації *процедури повернення коштів одержувачами бюджетних коштів* також передбачається складання і направлення вимоги. Однак у цій ситуації склад суб'єктів, яким вона надсилається, інший. Перш за все екземпляр вимоги про повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в сумі, що використана ним не цільовим призначенням, надсилається конкретному одержувачу бюджетних коштів нарочним або рекомендованим листом. Другим отримувачем вимоги виступає розпорядник бюджетних коштів, через якого такі кошти надаються одержувачу; третім – орган Казначейства України, який обслуговує такого одержувача; четвертим – Міністерство фінансів України (місцевий фінансовий орган); п'ятим – контролюючий орган, яким складається ця вимога. Таким чином, учасниками при реалізації такої процедури повернення коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання є: одержувач бюджетних коштів, розпорядник бюджетних коштів, орган Казначейства України, Мінфін, контролюючий орган.

Після цього, згідно з п. 9 Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання [8], протягом 10 днів

після надходження вимоги в одержувача бюджетних коштів виникає подвійний обов'язок:

1) перерахувати суму, вказану в одержаній ним вимозі, у дохід загального фонду відповідного бюджету за кодом бюджетної класифікації «Інші надходження». При цьому одержувач, на відміну від розпорядника, який допустив нецільове використання субвенції, перераховує певну суму коштів за рахунок власних (небюджетних) надходжень. Ми вважаємо, що як раз у цьому і полягає «покарання» відповідного одержувача бюджетних коштів. Використовуючи власні кошти для відшкодування завданих збитків, такий суб'єкт позбавляє себе благ та/або можливостей, які могли реалізуватися.

2) інформувати контролюючий орган, що надіслав вимогу, та розпорядника бюджетних коштів, до мережі якого включений одержувач (або був включений у попередньому бюджетному періоді) про перерахування коштів до відповідного бюджету. Таке інформування має відбутися протягом одного робочого дня з дати перерахування одержувачем відповідних коштів, за наявності підтверджуючих документів про перерахування. Цей обов'язок є спільним для суб'єктів, до яких застосовується такий захід впливу (як для розпорядників бюджетних коштів, такі для одержувачів бюджетних коштів).

Суттєво відрізняється порядок дій контролюючого органу у випадку невиконання вимоги суб'єктом, який вчинив відповідне нецільове використання бюджетних коштів, протягом встановленого строку. Нагадаємо, що при поверненні коштів, отриманих як субвенція, можуть застосовуватися додаткові заходи впливу до розпорядника бюджетних коштів. У разі невиконання вимоги одержувачем бюджетних коштів контролюючий орган звертається до суду щодо стягнення з такого одержувача у дохід відповідного бюджету коштів у сумі, яка була використана не за цільовим призначенням. Разом із зверненням до суду подається витяг з документа, що свідчить про вчинення бюджетного правопорушення (акта ревізії) та копія вимоги до одержувача [8, п. 10]. Наразі законодавець вказує лише можливість звернення до суду в установленому законом порядку. На наш погляд, у відповідних нормативно-правових актах необхідно робити певні вказівки щодо порядку розгляду таких справ, оскільки і сфера правового регулювання і склад учасників правовідносин є специфічними.

Як **висновок** зазначимо, що, незважаючи на існування єдиних підстав (як фактичної, так і документальної) для застосування такого правовідновлювального заходу як повернення коштів до відповідного бюджету, процедури суттєво відрізняються. Зокрема, йдеться про різний суб'єктний склад; природу коштів, за рахунок яких задовольняється вимога; наслідки невиконання такої вимоги і т.ін.

Бібліографічні посилання

1. Бюджетний кодекс України від 08 лип. 2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. Бюджетный кодекс Республики Беларусь от 16 июля 2008 г. № 412-3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа :

http://etalonline.by/?type=text®num=hk0800412#load_text_none_1_

3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07. 1998 г. № 145-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/

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

5. Касьяненко А. М. Порухення норм бюджетного законодавства як підстава притягнення до фінансової відповідальності / А. М. Касьяненко // Фінансове право. – 2012. – № 3 (21). – С. 23–26.

6. Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань та повернення коштів у разі нецільового використання бюджетних коштів у поточному чи минулих роках : постанова Кабінету Міністрів України від 13 квіт. 2006 р. № 492 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua

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

8. Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання : постанова Кабінету Міністрів України від 22 грудня 2010 р. № 1163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua

9. Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів, отриманих як субвенція, до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання : постанова Кабінету Міністрів України від 11 квіт. 2002 р. № 495 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua

10. Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань : наказ Міністерства фінансів України від 15 трав. 2002 р. № 319 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0467-02>

Шутлив Д.С. Возврат бюджетных средств в соответствующий бюджет как мера воздействия за нецелевое использование бюджетных средств. На основании анализа бюджетного законодательства Украины, Республики Беларусь, Российской Федерации исследован механизм и особенности применения такой меры воздействия за бюджетное правонарушение как возврат бюджетных средств в соответствующий бюджет. Констатируется, что фактическим основанием для применения является нецелевое использование бюджетных средств, в частности, речь идет о нецелевом использовании субвенций и средств, предоставленных получателям бюджетных средств. Подчеркнуто наличие двух различных процедур возврата таких средств в соответствующие бюджеты, осуществлена их характеристика.

Ключевые слова: нарушение бюджетного законодательства, нецелевое использование бюджетных средств, меры воздействия за нарушение бюджетного законодательства, требование о возврате бюджетных средств в соответствующий бюджет.

Shutliv D.S. Returning the budget to the corresponding budget as a measure of influence of the misuse of budgetary funds. On the basis of the budget legislation Ukraine, Belarus, the Russian Federation, the author investigates the mechanism and features of such measures for the budget offenses as returning the budget to the budget. Stated that the grounds for the application is a misuse of budget funds, in particular the misuse of subsidies and funds provided by recipients of budget funds. The article highlighted the existence of two different procedures for the return of such funds to the respective budgets, made their characterization.

Keywords: violation of the budget law, misuse of budget funds, sanctions for violation of budget legislation, the requirement to return the budget to the budget.

Надійшла до редакції 07.11.2016