УДК 347.7

ЩОДО ПИТАННЯ ПРО ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ І ЙОГО ЕЛЕМЕНТІВ

Ксенія КОСЯЧЕНКО,
аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

АНОТАЦІЯ

У статті здійснено аналіз фінансово-правового статусу бюджетних установ і його елементів. Автором проаналізовано напрацювання фахівців у галузі теорії держави та права з питань правового статусу. Визначено структуру фінансово-правового статусу суб'єктів, виявлено різні види елементів фінансово-правового статусу установ.

Ключові слова: бюджетна установа, фінансово-правовий статус, податковий статус, платник податків.

TO THE QUESTION OF DETERMINATION OF FINANCIAL-LEGAL STATUS OF BUDGET INSTITUTIONS AND ITS ELEMENTS

Kseniia KOSIACHENKO,
Postgraduate Student of the Department of Financial Law
of the Yaroslav Mudryi National Law University

SUMMARY

The article analyzes the financial and legal status of budget institutions and their elements. The author analyzes the work of specialists in the field of state and law theory on legal status issues. The structure of the financial and legal status of subjects is determined, various types of elements of the financial and legal status of institutions are revealed.

Key words: budget institution, financial and legal status, tax status, tax payer.

Постановка проблеми. В умовах економічної кризи, яка вже доволі тривалий час існує в Україні, питання, пов'язані із забезпеченням соціально-економічного розвитку держави та збалансованого фінансування заходів, які на це спрямовані, потребують ретельного опрацювання. З огляду на те, що бюджетні установи виступають суб'єктами як фінансового права, так і фінансових правовідносин, безпосередньо беруть участь у процесі формування, розподілу й використання коштів бюджету, їх фінансово-правовий статус потребує чіткого визначення та нормативного закріплення з урахуванням наявних реалій сьогодення.

Стан дослідження. Показово, що нині в наукових колах точаться дискусії з приводу визначення категорії «фінансово-правовий статус» і виокремлення його елементів. Деякі аспекти, пов'язані з визначенням правового статусу суб'єктів фінансового права, розкрито в наукових здобутках таких правників: Л.К. Воронова, Л.М. Древаль, М.П. Кучерявенко, М.О. Перепелиця, Л.М. Чуприна та інших. Водночас низка питань потребує подальшого розгляду.

Саме тому **метою й завданням статті** є аналіз вищевказаної категорії та визначення структури фінансово-правового статусу бюджетних установ.

Виклад основного матеріалу. Перш ніж переходити до з'ясування сутності фінансово-правового статусу бюджетних установ, звернемося до напрацювань фахівців у галузі теорії держави та права з питань правового статусу. Як зазначає Н.І. Матузов, термін «статус» походить від лат. «status» – стан, положення – й означає «сукупність загальних прав, які визначають правоздатність, основних прав і обов'язків, які невід'ємні від особи чи органу» [10, с. 142]. На основі такого базового підходу більшість теоретиків дійшли висновку, що правовий статус – це встановлене нормами права становище суб'єктів, сукупність їхніх прав та обов'язків [2; 7; 16 тощо]. Дещо інакше підходить до визначення правового статусу Я.С. Золотарьова, на думку якої, це обсяг законодавчо встановлених прав та обов'язків, які визначають межі можливої й необхідної поведінки, а також міру юридичної відповідальності, яка настає в разі порушення норм права, що визначають правовий статус [8]. Отже, за підходу, запропонованого вченою, елементами правового статусу є права й обов'язки; відповідальність. Не зупиняючись детально на структурі правового статусу, погодимося з міркуваннями науковця стосовно конкретизації правового статусу суб'єкта в межах відповідної галузі права, яка регулює саме ті відносини, у яких бере участь такий суб'єкт (конституційне, адміністративне, господарське, фінансове тощо). Дійсно, кожний суб'єкт, вступаючи у відносини, урегульовані нормами певної галузі права, набуває не просто правовий статус, а відповідний галузевий статус.

Так, суб'єкти фінансових правовідносин наділяються фінансово-правовим статусом. Ю.Л. Смірнікова розкриває його як правове становище суб'єкта у фінансових правовідносинах, змістом якого є сукупність їхніх прав та обов'язків, що конкретизує предмети відання й повноваження суб'єктів (фінансову компетенцію) [17, с. 9]. З урахуванням філологічного тлумачення категорій «права й обов'язки» та «повноваження», робимо висновок, що такі елементи правового статусу, як права й обов'язки та повноваження, є тотожними [1], проте можуть використовуватись для різних суб'єктів фінансових правовідносин. Як правило, категорія «повноваження» використовується для позначення правових меж діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування.

Із визначення, запропонованого Ю.Л. Смірніковою, бачимо, що науковець формулює правовий статус саме як правове становище суб'єктів. У правовій науці утворилися різні позиції щодо співвідношення позначених категорій. Так, В.А. Патюлін зазначає, що «правове становище» використовується для надання характеристики суб'єкта в

цей конкретний момент [12, с. 200–201]. До такого підходу приєднується й Н.Я. Якимчук, указуючи, що такий вузький підхід до розгляду категорії дає можливість об'єднати всі правові статуси, якими наділений не абстрактний, а реальний суб'єкт права, незалежно від того, нормами якої галузі права передбачений такий статус [21, с. 63]. На наш погляд, твердження Н.Я. Якимчук є не логічним, оскільки одразу постає питання: для чого об'єднувати всі правові статуси, якими наділений суб'єкт. Кожний суб'єкт відповідних правовідносин наділяється чітко визначеним галузевим статусом. У межах відповідної галузі можлива певна диференціація. Наприклад, суб'єкт фінансових правовідносин може мати бюджетний, податковий чи валютний статус. Вони можуть перебувати як у єдності, так й окремо один від одного.

Наполягає на розмежуванні правового статусу та правового становища Т.В. Степанова. На її переконання, правове становище є більш широким поняттям і наявне в особи в будь-який момент часу, а правовий статус – під час вступу у відповідні матеріальні та/або процесуальні правовідносини [18, с. 39]. Наведена позиція є дискусійною, оскільки в такому разі правове становище «поглинатиме» правовий статус суб'єкта, що є алогічним. Більше того, звертаючись до етимологічного значення досліджуваних понять і їх філологічного тлумачення, робимо висновок щодо тотожності вказаних категорій.

С.М. Міронова зміщує акцент, наголошуючи, що правовий статус суб'єкта необхідно розглядати через призму його діяльності, а фінансово-правовий – через фінансову діяльність відповідно. При цьому насамперед варто знайти відповіді на питання: для чого реалізується така діяльність, у чому вона полягає, за допомогою чого вона здійснюється тощо [11, с. 180]. Отже, фінансово-правовий статус пов'язується із цілями, методами, формами фінансової діяльності суб'єктів.

Схоже міркує й К.І. Бабіна, характеризуючи фінансово-правовий статус державних установ науки. Учена визначає такий статус як зумовлену цілями й завданнями фінансової діяльності відповідних установ, її формами та методами сукупність прав та обов'язків, що реалізуються шляхом реалізації функцій, гарантії реалізації яких закріплені в чинному законодавстві [3, с. 65]. З наведеного визначення можна зробити висновок, що елементами фінансово-правового статусу є сукупність прав та обов'язків. Водночас «допоміжними» є функції таких установ і гарантії їх реалізації, цілі й завдання їх фінансової діяльності.

На думку Л.М. Чуприни, фінансова діяльність бюджетних установ є першоосновою змісту їх правового статусу [20, с. 67]. Разом із тим далі Л.М. Чуприна констатує: «Правовий статус бюджетної установи є комплексною правовою категорією, яка об'єднує такі складові: права та обов'язки, нормативне закріплення мети, предмета і напрямів діяльності, правові форми, відносини власності, зміст майнових прав і обов'язків, порядок створення і припинення діяльності, органи управління та їх компетенція, система юридичних гарантій і відповідальність» [20, с. 67]. На нашу думку, запропонований підхід потребує певного уточнення. Як убачається, складниками правового статусу суб'єктів фінансових правовідносин має бути те, чим характеризується учасник таких відносин. Ідеться про права й обов'язки (повноваження), встановлені законом; гарантії реалізації та захисту встановлених прав; відповідальність за невиконання суб'єктом покладених на нього обов'язків. Фінансова діяльність бюджетних установ є способом реалізації прав та обов'язків (повноважень), закріплених у матеріальних нормах права. Така діяльність полягає в мобілізації, розподілі й використанні коштів для розв'язання публічних цілей і завдань. З урахуванням цього порядок створення бюджетної установи, мета та її завдання, безсумнівно, мають значення, вони деталізують, уточнюють особливості діяльності відповідної установи.

Є.А. Лукашева вважає за потрібне ділити елементи правового статусу на дві групи. До першої групи належать основні елементи – права й обов'язки конкретного суб'єкта, який бере участь у відповідних правовідносинах, а до другої – додаткові або другорядні елементи, що залежать від прав та обов'язків [14, с. 92]. При цьому правник не зосереджує увагу на елементах, які мають утворювати другу групу, залишається не з'ясованим, які складники правового статусу «залежить від прав та обов'язків».

Розмірковуючи про структуру фінансово-правового статусу суб'єктів, Н.Я. Якимчук обстоює іншу позицію й пропонує виділяти широке коло елементів, а саме: 1) принципи правового статусу; 2) законні інтереси відповідного суб'єкта; 3) права; 4) обов'язки; 5) повноваження; 6) правові обмеження; 7) функції; 8) завдання; 9) гарантії; 10) правосуб'єктність; 11) відповідальність; 12) норми права [21, с. 77–98]. Із цього приводу зазначимо декілька моментів. По-перше, як ми вже наголошували, права й обов'язки та повноваження – синонімічні категорії, які використовуються для позначення правового статусу різних суб'єктів. По-друге, підхід, запропонований ученою, вбачається занадто широким і, на нашу думку, єднає в собі різнорідні елементи. Наприклад, норми права, ми вважаємо, недоцільно зараховувати до структури правового статусу бюджетних установ як суб'єкта фінансового права, оскільки вони є зовнішнім вираженням, фіксацією прав та обов'язків, підстав відповідальності й заходів впливу тощо.

Дискусійним також є зарахування до складників правового статусу правосуб'єктності. Детально не аналізуючи особливості правосуб'єктності у фінансових правовідносинах, її видах і складниках, наведемо міркування С.С. Алексєєва, які в цьому контексті вбачаються слушними: «… за своєю роллю, специфічними функціями в механізмі правосуб'єктність виступає як засіб закріплення кола суб'єктів – осіб, які володіють здатністю бути носіями суб'єктивних юридичних прав та обов'язків» [2, с. 380]. Досліджуючи питання фінансово-правової правосуб'єктності, В.Є. Кириліна слушно підкреслює, що вона (правосуб'єктність) є важливою характеристикою суб'єкта права й основою його правового статусу [9, с. 32]. Тобто правосуб'єктність становить принципову можливість бути суб'єктом відповідної галузі права та фактично є передумовою набуття відповідного правового статусу. При цьому така здатність мати й реалізовувати права та обов'язки у відповідних правовідносинах закріплюється в нормах права.

Конструктивним убачається підхід, наданий О.В. Дощиною: фінансово-правовий статус установи – це нерозривна сукупність прав, обов'язків, а також фінансово-правової відповідальності установи як суб'єкта фінансового права, що встановлена правовими актами різних рівнів (федеральними, регіональними та муніципальними) й локальними актами самої установи. При цьому фінансово-правовий статус установи реалізується за допомогою її участі в конкретних фінансових правовідносинах [6, с. 8]. Дійсно, правовий статус бюджетних установ як учасників фінансових відносин установлюється різними актами. Зокрема, може йтися про його закріплення на рівні законів і кодифікованих нормативно-правових актів, постанов, наказів відповідних органів, а також установчих документів бюджетних установ (статуту або положення). При цьому зазначимо, що закріплення правового статусу бюджетних установ на рівні установчих документів має також вагоме значення. Це пов'язано з тим, що в таких документах визначається основна діяльність таких

суб'єктів. А як справедливо підкреслює К.О. Токарєва, основна діяльність бюджетних установ дає змогу чітко визначити напрями використання коштів і може суттєво відрізнятися, залежно від профілю кожної конкретної бюджетної установи [19, с. 171].

На підставі проведеного аналізу можемо констатувати, що фінансово-правовий статус бюджетних установ становить сукупність прав та обов'язків (повноважень), гарантій реалізації й захисту встановлених законодавством прав, а також відповідальність бюджетних установ за порушення фінансового законодавства. Права й обов'язки (повноваження) бюджетних установ реалізуються в процесі здійснення ними фінансової діяльності.

Не зупиняючись на виокремленні елементів фінансово-правового статусу установ, В.В. Бехер наголошує на виокремленні його різних видів: загальний, бюджетний і податковий [4]. Проте вчена не розкриває, що являє собою загальний статус установ. Говорячи про бюджетний статус, слушно акцентують увагу на тому, що бюджетні установи є розпорядниками бюджетних коштів. Більше того, відповідно до положень Бюджетного кодексу України, бюджетна установа в особі її керівників може бути як головним розпорядником бюджетних коштів, так і розпорядником нижчого рівня. Обсяг повноважень (прав та обов'язків) розпорядників різних рівнів відрізняється.

Щодо податкового статусу бюджетних установ, зазначимо таке. Під час визначення бюджетних установ (п. 12 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України) ключовою їх характеристикою є неприбутковість, отже, бюджетні установи є неприбутковими організаціями. Згідно з пп. 133.4.1 п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України, неприбутковим підприємством, установою та організацією є підприємство, установа й організація, що водночас відповідає таким вимогам: а) утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації; б) її установчі документи містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних із ними осіб; в) її установчі документи передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету в разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення). Крім того, обов'язковою умовою для неприбуткових організацій є використання своїх доходів (прибутків) виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) і напрямів діяльності, визначених її установчими документами [13, пп. 133.4.6 п. 133.4 ст. 133]. Разом із тим положення стосовно установчих документів не поширюється на бюджетні установи як вид неприбуткових організацій.

Отже, законодавчо регламентовано зміст неприбутковості як змістової характеристики бюджетної установи. У разі додержання зазначених вимог бюджетні установи не є платниками податку на прибуток підприємств. Водночас якщо бюджетна установа не відповідає вказаним критеріям і не зареєстрована як неприбуткова організація відповідно до приписів чинного законодавства, то вона є платником податку на прибуток підприємств на загальних підставах.

Вищенаведена позиція розкривається й у листах Державної фіскальної служби України [5; 15]. Зокрема, наголошується на тому, що бюджетні установи фінансуються за рахунок коштів відповідного бюджету і здійснюють свою діяльність на основі кошторису – основного планового фінансового документа, яким на бюджетний період установлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань і здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій і досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень. Таке джерело доходів, як власні надходження бюджетних установ (кошти, отримані як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески), а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності належать до доходів бюджету й використовуються бюджетними установами на цілі, визначені ст. 13 Бюджетного кодексу України [5].

З огляду на викладене, бюджетні установи не наділені правом розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої установи, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних із ними осіб, а їхні доходи (прибутки) є доходами бюджету. Це ще раз свідчить про те, що бюджетні установи не отримують прибутку від здійснення своєї діяльності, а отже, не є платниками податку на прибуток підприємств. Отже, відсутні підстави для виділення податково-правового статусу бюджетних установ, за загальним правилом, вони не мають податково-правового статусу.

Висновки. Зважаючи на вищезазначене, констатуємо, що фінансово-правовий статус бюджетних установ варто розглядати як сукупність прав та обов'язків, гарантій реалізації та захисту встановлених законодавством прав, а також відповідальність за порушення приписів фінансового законодавства бюджетних установ у бюджетних правовідносинах. Якщо бюджетні установи не включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій у встановленому порядку, вони набувають і податково-правового статусу: є платниками податку на прибуток підприємств на загальних підставах, згідно з Податковим кодексом України. До елементів фінансово-правового статусу вказаних суб'єктів належать: 1) права й обов'язки (повноваження), встановлені чинним фінансовим законодавством України; 2) гарантії реалізації та захисту встановлених законодавством прав; 3) відповідальність за порушення приписів фінансового законодавства. Правосуб'єктність є передумовою набуття фінансово-правового статусу бюджетними установами, що реалізується в процесі здійснення ними фінансової діяльності.

Список використаної літератури:

1. Академічний тлумачний словник : у 11 т. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sum.in.ua/s/.

2. Алексеев С.С. Общая теория права / С.С. Алексеев. – М. : ТК «Велби» ; Проспект, 2008. – 566 с.

3. Бабина К.И. Государственные учреждения науки как субъекты финансового права : дисс. … канд. юрид. наук : спец. 12.00.04 / К.И. Алексеев. – Саратов, 2016. – 203 с.

4. Бехер В.В. Финансово-правовой статус государственных учреждений науки / В.В. Бехер, К.И. Бабина [Электронный ресурс]. – Режим доступа : https://cyberleninka.ru/article/n/finansovo-pravovoy-status-gosudarstvennyh-uchrezdeniy-nauki.

5. Бюджетні установи можуть бути включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sumy.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-236210.html.

6. Дощицина О.В. Финансово-правовой статус автономного учреждения : автореф. дисс. … канд. юрид. наук / О.В. Дощицина. – М., 2010. – 22 с.

7. Загальна теорія держави і права / за ред. М.В. Цвіка, О.В. Петришина. – Х. : Право, 2009. – 584 с.

8. Золотарьова Я.С. Адміністративно-правовий статус державних службовців судових органів: теоретичний ас-

пект / Я.С. Золотарьова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.visnyk-juris.uzhnu.uz.ua/file/No.34/part_2/22.pdf.

9. Кирилина В.Е. Субъект налогового права как правовая категория / В.Е. Кирилина // Финансовое право. – 2004. – № 3. – С. 32.

10. Матузов Н.И. Актуальные проблемы теории права / Н.И. Матузов. – Саратов : Изд-во Саратовской государственной академии права, 2003. – 625 с.

11. Миронова С.М. Структура финансово-правового статуса муниципальных образований / С.М. Миронова // Финансовое право: прошлое, настоящее, будущее : сборник статей по материалам Международной научно-практической конференции, посвященной 85-летию Н.И. Химичевой. – Саратов, 2014. – С. 177–182.

12. Патюлин В.А. Государство и личность в СССР. Правовые аспекты взаимоотношений / В.А. Патюлин. – М. : Наука, 1974. – 244 с.

13. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

14. Права человека : [учебник для вузов] / отв. ред. Е.А. Лукашева. – М. : Норма, 2003.

15. Про використання статусу неприбутковості : Лист Державної фіскальної служби від 2 берез. 2015 р. № 7023/7/99-99-19-02-02-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-pributok-pidpri/listi-dps/187230.html.

16. Скакун О.Ф. Теорія держави та права : [підручник] / О.Ф. Скакун. – К. : Правова єдність, 2011. – 520 с.

17. Смирникова Ю.Л. Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации : автореф. дисс. … канд. юрид. наук / Ю.Л. Смирникова. – М., 2002. – 26 с.

18. Степанова Т.В. Щодо співвідношення «правового статусу» та суміжних категорій / Т.В. Степанова // Правова держава. – 2015. – № 19. – С. 35–40.

19. Токарєва К.О. Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз : [монографія] / К.О. Токарєва. – Х. : Право, 2017. – 184 с.

20. Чуприна Л.М. Правовий статус бюджетної установи як суб'єкта фінансових правовідносин : дис. … канд. юрид. наук / Л.М. Чуприна. – К., 2010. – 217 с.

21. Якимчук Н.Я. Правовий статус розпорядників бюджетних коштів в Україні : дис. … докт. юрид. наук / Н.Я. Якимчук. – К., 2010. – 555 с.

ІНФОРМАЦІЯ ПРО АВТОРА

Косяченко Ксенія Едуардівна – аспірант кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого;

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Kosiachenko Kseniia Eduardivna – Postgraduate Student of the Department of Financial Law of the Yaroslav Mudryi National Law University