

OLEH ILNYTSKYI

ORCID: 0000-0001-7343-8810

Lwowski Uniwersytet Narodowy im. Iwana Franki

oleh.ilnytskyi@lnu.edu.ua

Jednostka budżetowa na Ukrainie: określenie stanu prawnego na podstawie połączenia aspektów prawa finansowego i prawa handlowego

Abstrakt: Artykuł przedstawia badanie normatywnej definicji „jednostki budżetowej” i na podstawie analizy podanych w przepisach cech proponuje jej uzupełnienie i doprecyzowanie. Zasadniczą treść cechy instytucjonalnej jest prezentowana poprzez definicję jednostki budżetowej jako podmiotu prawa publicznego, co pozwala na ustalenie specyfiki trybu tworzenia, stosunków korporacyjnych, reżimu własności w działalności jako podmiotów gospodarczych na Ukrainie. Cecha finansowo-zabezpieczeniowa i cecha finansowo-wynikowa pozwalają określić miejsce jednostki budżetowej w systemie budżetowym, kształtując charakterystykę współzależności ze scentralizowanym publicznym funduszem środków pieniężnych — budżetem. Wykorzystane zostało doktrynalne podejście do klasyfikacji jednostek budżetowych.

Słowa kluczowe: osoba prawna, budżet, podmiot gospodarczy, publiczna działalność finansowa.

Wstęp

Prawo, ze względu na swój cel ontologiczny, ma wpływać na sferę interakcji społecznych między podmiotami. Dlatego badanie regulacji prawnych zawsze opiera się na ustaleniu statusu prawnego odpowiednich „odbiorców” działania normy prawnej.

W istocie, jeżeli ustali się podstawę podmiotowego składu stosunku prawnego w prawie ukraińskim, można stwierdzić, że w większości przypadków biorą w nim udział osoby fizyczne i prawne. Obie te kategorie podmiotów stosunku prawnego są złożonymi podmiotami międzysektorowymi, które łączą szereg

aspektów prawnych i pokrewnych, a ustalanie ich treści pozostaje jednym z kluczowych doktrynalnych zagadnień multidyscyplinarnych. Jednocześnie, jeśli cechy prawne osoby fizycznej są pochodną personalizacji społeczno-biologicznej natury istoty ludzkiej z jej moralnymi i myśleniowymi (psychicznymi) ośrodkami tworzenia interesów oraz spowodowanych przez nich praw i wolności, to w kwestii osoby prawnej istnieje wiele problemów wyjściowych i pochodnych.

Liczne teorie genezy i rozumienia charakteru osoby prawnej wskazują z jednej strony na brak spójnego rozumienia tego zjawiska prawnego, z drugiej strony — doktryna i definicja charakterystyki jednego z kluczowych podmiotów relacji prawnej oczywiście nie może być monistyczna. Zgadzamy się z konkluzją Romana Pryłuckocho (Р. Прилуцького), który zauważył, że opracowana w ramach cywilistyki doktryna osoby prawnej nie może na zawsze pozostać zastrzeżoną wyłącznie dla prawa cywilnego. Jest używana również przez inne gałęzie prawa z wyraźnymi cechami. Ortodoksja cywilistów w tej kwestii i próby zmuszenia wszystkich do jej uniwersalnego stosowania nie zawsze jest korzystna w innych sferach życia społecznego. Musimy ukształtować system prawny i legislacyjny, mając to na uwadze¹.

Zastosowanie koncepcji podmiotów stosunków publicznoprawnych jasno pokazuje, że ogólne cywilistyczne podejście do określania statusu uczestnika — osoby prawnej — nie ujawnia specyfiki stosowania norm odpowiednich branż. Nie możemy zrezygnować z ukształtowanych cech ontologicznych cech charakterystyki podmiotowej udziału odpowiednich form organizacji grup osób fizycznych w stosunkach prawnych. Jednocześnie w stosunkach prawnych główną kwestią rozwiązywaną przy udziale takiego podmiotu jest sprawowanie kompetencji władnych i dbanie o interes publiczny. Znajduje to odzwierciedlenie w konieczności „aktualizacji” regulacji prawnej statusu osoby prawnej — uczestnika z punktu widzenia przedmiotu regulacji prawnej.

Zatem badając subiektywny układ budżetowych stosunków prawnych z punktu widzenia stanu budżetowego i prawnego, o którym decyduje odpowiedni zakres praw i obowiązków ich uczestników, musimy zauważyć, że główne subiektywne cechy tych stosunków prawnych ujawniają się poprzez definicję treści prawnej i cech regulacyjnych jednostki budżetowej.

1. Pojęcie normatywne i cechy jednostki budżetowej

Zgodnie z art. 2 ust. 12 pkt 1 Kodeksu Budżetowego Ukrainy z dnia 8 lipca 2010 roku² (dalej: KB Ukrainy) jednostki budżetowe to organy władz publicz-

¹ R. Priluc'kij, *Osnovni teorii ŭrیدیčnoї osobi ta ih vpliv na rozvitok organizacijnih form sub'ektiv gosudarivannâ*, „Ŭrیدیčna nauka” 2013, nr 3, s. 46.

² *Būdzetnij kodeks Ukraїni vid 08.07.2010 r.*, „Vidomosti Verhovnoї Radi Ukraїni” 2010, nr 50–51, s. 572.

nych, samorządy terytorialne, a także organizacje przez nie utworzone w określony sposób, w pełni utrzymywane z odpowiedniego budżetu państwa lub budżetu lokalnego. Jednostki budżetowe są non-profit.

W rzeczywistości regulacje kształtują cechy statusu jednostki budżetowej poprzez definicję trzech głównych cech:

— instytucjonalnej (władze publiczne, samorządy terytorialne, a także organizacje przez nie utworzone w określony sposób, bez bezpośredniego ograniczenia formy organizacyjno-prawnej);

— finansowo-zabezpieczeniowej (w pełni utrzymywane kosztem odpowiedniego budżetu państwowego lub budżetu lokalnego);

— finansowo-wynikowej (są non-profit według wskaźników wyniku finansowego ich działalności w bilansie).

Cechy te decydują o odpowiednim statusie budżetowym i prawnym. Jednocześnie są one pochodne uzyskania statusu i są współzależne — pełne utrzymanie kosztem odpowiedniego budżetu eliminuje potrzebę i możliwość otrzymania zysku z działalności podstawowej lub innych rodzajów działalności, a brak dochodowości decyduje o braku alternatywnych źródeł finansowania ich działalności.

Kategoria „jednostka budżetowa”, ze względu na jej ogólne znaczenie w teorii i praktyce budżetowania, była przedmiotem badań i definicji w badaniach krajowych prawników i specjalistów w zakresie finansów publicznych.

Zatem zdaniem Sofiji Lewyćkoji (С. Левицької) i Romana Fediwa (Р. Федів) decydującym czynnikiem przy przydzielaniu podmiotów do jednostek budżetowych jest bezpłatne świadczenie publicznych usług socjalnych³. Badacze uzupełniają więc normatywną definicję sferą działalności — świadczenie publicznych usług socjalnych — oczywiście mając na uwadze szerokie znaczenie tego pojęcia (jako usługi socjalne świadczone w trudnych warunkach życiowych na podstawie ukraińskiej ustawy „O usługach socjalnych” z dnia 17 stycznia 2019 roku, obejmując również realizację funkcji ogólnego zarządzania społeczeństwem, na przykład usługi administracyjne na podstawie ustawy Ukrainy „O usługach administracyjnych” z dnia 6 września 2012 roku). W związku z tym określają bezpłatne ich świadczenie. Ujawnia się tym samym normatywny niedochodowy (non-profit) charakter działalności jednostki budżetowej z jej nieodpłatną treścią dla „beneficjenta” działalności jednostki budżetowej — konsumenta świadczonych przez nią usług socjalnych.

Jednak nie można bezwarunkowo zgodzić się z ostatnią cechą. Pomimo braku komercyjnego elementu w działalności jednostki budżetowej, ze względu na brak możliwości regulacyjnych i faktyczną potrzebę czerpania zysków z tych działań, usługi świadczone „konsumentom” nie zawsze są bezpłatne. Na przykład art. 11 wspomnianej już ustawy Ukrainy „O usługach administracyjnych” określa, że

³ S. Levic'ka, *Finansovi rezul'tati diál'nosti oderžuvačiv būdžetnih koštiv: ekonomična sutnist', vitičznâna ta mižnarodna praktika*, „Ekonomičnij analiz” 2008, Vip. 2 (18), s. 363.

przy świadczeniu usług administracyjnych w przypadkach przewidzianych prawem jest pobierana opłata (opłata administracyjna), a jedynie świadczenie usług administracyjnych w zakresie zabezpieczenia społecznego dla obywateli realizuje się bezpłatnie. Opłata z tytułu świadczenia usług administracyjnych (opłata administracyjna) jest odprowadzana do budżetu państwa lub odpowiedniego budżetu lokalnego, z wyjątkiem przypadków przewidzianych przez prawo. Jednocześnie wysokość opłaty z tytułu świadczenia usług administracyjnych (opłaty administracyjnej) oraz tryb jej pobierania są określone ustawą, z uwzględnieniem ich znaczenia społecznego i gospodarczego. Odpowiada to naszemu zdaniem zasadom sprawiedliwości społecznej, gdyż zakłada uzależnienie zapłaty od wniosku obywatela o uzyskanie tych lub innych korzyści w postaci wykonywania uprawnień aparatu państwowego. Dlatego taki beneficjent wyników działań zarządczych powinien brać aktywniejszy udział w ich finansowaniu niż inne osoby nieubeiegające się o usługi.

W swoich pracach Switłana Swirko (С. Свірко) skupił się wyłącznie na źródłach finansowania działalności jednostki budżetowej, wskazując, że podmioty gospodarcze sektora publicznego z reguły działają w warunkach ograniczeń budżetowych w postaci dotacji lub budżetów (lub ich analogów), które wchodzą w życie po zatwierdzeniu ich odpowiednimi aktami prawnymi⁴.

W wyniku uogólnienia cech normatywnych i doświadczeń praktycznych Roman Frycz (Р. Фрич) zdefiniował jednostki budżetowe jako jednostki non-profit (które nie mają na celu otrzymania zysku), tworzone dla działalności społeczno-kulturalnej, naukowej i zarządczej, będące podmiotami podlegającymi prawu finansowemu, głównie w związku z wykorzystaniem środków przyznanych im z budżetu państwa na realizację zadań⁵. Autor konstruuje definicję w oparciu o powtórzenie konstytutywnych cech normatywnych jednostki budżetowej, jednakże zakres funkcjonowania jednostek budżetowych jest nieuzasadniono zawężany wyłącznie do sfery finansów publicznych, co jest ewidentnie błędne.

Zamiast tego Wołodymyr Tytykało (В. Титикало) zapewnia doskonale zrozumienie statusu jednostki budżetowej w oparciu o analizę cech pochodnych reżimu prawnego ich działalności finansowej i gospodarczej jako podmiotów gospodarczych, który jest charakteryzowany przez następujące cechy:

— jednostki budżetowe działają na prawach własności państwowej lub komunalnej. Przepis ten określa tryb nabywania wartości kosztem publicznym, tworzenie kapitału własnego jako podstawy do wszczęcia i dalszej realizacji działalności, zbycia majątku;

— jednostki budżetowe należą do jednostek non-profit, ich działalność nie ma na celu osiągnięcia zysku, ale świadczenie usług niematerialnych;

⁴ S. Svirko, *Zagal'nî položenâ porâdku skladannâ finansovoi zvitnosti v sektori deržavnogo upravlinnâ vidpovidno do MSBODS*, „Formuvannâ rinkovoï ekonomiki” 2010, nr 23, s. 476.

⁵ R. Frič, *Oznaki būdžetnih ustanov âk sub'ektiv finansovogo prava*, „Deržava ta regiony”, Seriâ „Pravo ta deržavne upravlinnâ” 2012, nr 2, s. 115–119.

— jednostki budżetowe w procesie świadczenia usług niematerialnych ponoszą wydatki różniące się treścią ekonomiczną od wydatków podmiotów gospodarczych. Wydatki są rozumiane jako płatności rządowe, nie podlegające zwrotowi, to jest takie płatności, które nie tworzą ani nie rekompensują roszczeń finansowych;

— jednostki budżetowe nie są wyposażane w kapitał obrotowy, o ich sytuacji finansowej decyduje terminowość i kompletność wpływu dotacji z odpowiednich budżetów lub opłacenie rachunków zgodnie z zaciągniętymi zobowiązaniami kosztem środków budżetowych⁶.

Jednocześnie analiza specjalistycznej literatury prawniczej na ten temat pokazuje, że badacze z zakresu prawa finansowego ograniczają się do zrozumienia tych normatywnych cech jednostki budżetowej, które ich zdaniem są istotne dla regulacji prawnej przy określaniu systemu finansowania odpowiednich podmiotów⁷.

Podsumowując normatywne cechy konstytutywne i ich pochodne przejawy w reżimie prawnym, Kateryna Diaczenko (К. Дяченко) zaproponował wyróżnienie ogólnych i szczególnych cech jednostek budżetowych jako uczestnika szczególnych stosunków prawnych w systemie prawnym Ukrainy. Wśród wspólnych cech właściwych jednostkom budżetowym wymieniono następujące:

1. osobowość prawna (osoby prawne prawa publicznego);
2. forma własności (państwowa lub komunalna);
3. forma finansowania budżetu (szacunkowe finansowanie kosztem środków budżetowych);
4. charakter działalności (nieprodukcyjny);
5. ekonomiczny wynik działalności (non-profit).

Badacz za specyficzne cechy jednostki budżetowych uważa następujące:

1. status prawny — podmiot prawny (organ budżetowy, jednostka budżetowa, instytucja budżetowa) lub wyodrębniona komórka (jednostka strukturalna) jednostki budżetowej;

2. reżim prawny majątku — główny zarządzający środków budżetowych (organ budżetowy), zarządzający środków budżetowych drugiego stopnia (jednostka budżetowa), zarządzający środków budżetowych trzeciego stopnia (instytucja budżetowa);

3. formy realizacji prawa własności — korzystanie (wszystkie rodzaje jednostek budżetowych), zarządzanie (organ budżetowy, jednostka budżetowa), posiadanie (organ budżetowy)⁸.

⁶ Cyt. za: V. Fedosov, V. Oparin, S. L'ovočkin, *Finansova restrukturizaciâ v Ukraïni: problemi i naprâmi*, Kiïv 2012, s. 387.

⁷ È. Alisov, L. Voronova, S. Kad'kalenko ta in., *Finansove pravo*, Harkiv 1998, s. 15; O. Muzika-Stefančuk, *Finansove pravo*, Kiïv, 2009, 264 s.; Himičeva N.I. i dr., *Finansovoe pravo*, Moskva 2003, s. 21.

⁸ K.K. Dâčenko, *Osoblivosti funkcionuvannâ bûdžetnih ustanov u sistemî deržavnih finansiv*, „Ekonomika i suspil'stvo” 2016, nr 7, s. 740–742.

Zgadzamy się z wymienionymi cechami ogólnymi w ich głównej części, ale cechy specyficzne sformułowane przez autora podejścia są niepoprawne lub w ogóle nie mają właściwości niezbędnych do zdefiniowania omawianego zjawiska prawnego. Ani sformułowane ujęcie stanu prawnego, ani reżim prawny majątku nie wykazują żadnych cech jednostki budżetowej, a w niektórych przypadkach bezpośrednio kolidują z normami obowiązującego ustawodawstwa (na przykład ustrój majątkowy wskazany przez autora jest statusem budżetowo-prawnym i odnosi się do zakresu uprawnień budżetowych odpowiedniego podmiotu).

2. Status jednostki budżetowej jako osoby prawnej w rozumieniu prawa publicznego

Jednostka budżetowa powinna zawsze mieć status osoby prawnej. Brak formalnego statusu osoby prawnej jako samodzielnego podmiotu prawa nie pozwoli jej na nabywanie i wykonywanie praw i obowiązków z zakresu finansów, czyli tych o charakterze pieniężnym. Jednocześnie zgadzamy się, że jednostki budżetowe będą się charakteryzować przynależnością do grupy podmiotów prawa publicznego według kolejności ich tworzenia i określonego obszaru działania. Oczywiście jest, że finansowanie budżetowe, dzięki któremu w pełni funkcjonują, świadczy o dominującym interesie publicznym w ich działalności, niezależnie od jej rodzaju i kierunku.

Oprócz charakteru dominującego interesu w działalności osoby prawnej, zakwalifikowanie jej jako podmiotu prawa publicznego sędzia Sądu Konstytucyjnego Ukrainy Ołeh Perwomajśkyj (О. Первомайський) proponuje na podstawie ustalenia obecności lub jej braku u osoby prawnej określonych funkcji prawnych, kompetencji, których realizację wypełnia (zapewnia) państwo i (lub) wspólnota (społeczność) terytorialna jako pierwotny (podstawowy) podmiot samorządu lokalnego. Oczywiście podmiotami prawnymi podlegającymi prawu publicznemu są organy władzy publicznej lub samorządy terytorialne albo inne osoby prawne, które na mocy delegowania funkcje zarządcze władzy publicznej.

Jednocześnie Ołeh Perwomajśkyj uważa niektóre spółki za osoby prawne prawa publicznego (PAT „Ukrtransgaz”, PAT „Ukrgazwydobuвання”, PAT „Ukrposzta”, AT „Oszczadbank”), nie wykonujące bezpośrednich lub delegowanych władnych funkcji zarządczych. Ale ich działalność gospodarcza ma ogromne znaczenie społeczne. Kolejną cechą rozdzielenia osób prawnych prawa prywatnego i publicznego jest podporządkowanie organizacyjne i majątkowe osoby prawnej państwu lub wspólnocie terytorialnej, w wyniku którego decydujący wpływ na działalność osoby prawnej (ze względu na istnienie wymienionego podporządkowania) może mieć państwo Ukrainy lub właściwa wspólnota terytorialna. Wreszcie o takim zja-

wisku, pełniącym funkcję podziału podmiotów prawnych na podmioty prawa prywatnego i publicznego, mówi się w art. 81 Kodeksu Cywilnego Ukrainy — procedura tworzenia osoby prawnej. Można przypuszczać, że zgodnie z procedurą tworzenia osoby prawnej prawa publicznego jest ona kształtowana z inicjatywy właściwego organu poprzez podejmowanie niezbędnych decyzji rządowych (publikacja aktów prawnych, aktów administracyjnych itp.) i realizacji innych wymagań określonych w Konstytucji oraz ustawach Ukrainy⁹.

Jednym z najbardziej szczegółowych i uzasadnionych podejść do egzekwowania prawa w celu ustalenia statusu podmiotu prawnego prawa publicznego jest ustalone stanowisko Krajowej Agencji ds. Zapobiegania Korupcji, wykorzystywane w kontekście definiowania funkcjonariuszy osób prawnych podlegających prawu publicznemu jako podmiotów deklaracji antykorupcyjnej o dochodach i majątku osób fizycznych.

Zgodnie z nim, biorąc pod uwagę przepisy Kodeksu Cywilnego Ukrainy, Kodeksu Gospodarczego Ukrainy, innych ustaw Ukrainy, możliwe jest sformułowanie najistotniejszych cech osoby prawnej prawa publicznego:

1. stworzenie osoby prawnej na podstawie aktu administracyjnego Prezydenta Ukrainy; organu władz państwowych, organu władz Autonomicznej Republiki Krymu lub organu samorządu terytorialnego, a w przypadkach określonych w ustawie — również na podstawie dokumentu założycielskiego;

2. ustalenie trybu tworzenia i statusu prawnego osoby prawnej przez Konstytucję Ukrainy lub ustawę Ukrainy inną niż Kodeks Cywilny Ukrainy oraz ustawy Ukrainy uchwalone zgodnie z Kodeksem Cywilnym Ukrainy;

3. celem i głównym rodzajem działalności osoby prawnej jest pełnienie przez nią funkcji publicznych państwowych lub na terenie wspólnoty terytorialnej, które zostały jej powierzone Konstytucją Ukrainy i ustawą;

4. istnienie u osoby prawnej nie ogólnej, ale szczególnej zdolności prawnej;

5. brak u podmiotów prawnych prawa publicznego majątku, przyznanego według niezależnego prawa rzeczowego. Oczywiście chodzi o tytuły majątkowe zarządzania gospodarczego lub zarządzania operacyjnego. To znajduje odzwierciedlenie w zmianach do KB Ukrainy — majątek jednostki budżetowej — majątek (w rozumieniu określonym w Kodeksie Cywilnym Ukrainy) należący do majątku państwowego lub komunalnego oraz przypisany do jednostki budżetowej zgodnie z ustawodawstwem (art. 2 cz. 1 pkt 31–1);

6. pomocniczy charakter działalności gospodarczej osoby prawnej prawa publicznego w stosunku do jej podstawowej działalności;

⁹ O. Pervomajskij, *Ponáttá úridičnoï osobi publīčnogo prava: okremi nedoliki norm činnogo zakonodavstva*, „Privatne pravo i pidpriëmniçtvo” 2019, Vip. 19, s. 53–54, <https://doi.org/10.32849/2409-9201.2019.19.10>.

7. przypisanie do państwa, Autonomicznej Republiki Krymu, organów samorządów terytorialnych odpowiedzialności prawnej za działalność takiej osoby prawnej.

Jednak podmiot prawny prawa publicznego nie musi mieć wszystkich tych wymienionych cech. Zatem, aby wyjaśnić, czy ta lub inna osoba (stowarzyszenie osób) ma status publiczny lub prywatny, konieczne jest przeanalizowanie całego zestawu aktów normatywno-prawnych i dokumentów założycielskich, które określają status bezpośrednio tej osoby (stowarzyszenia).

Wszystkie powyższe cechy osoby prawnej prawa publicznego są w pełni charakterystyczne dla jednostek budżetowych. Możemy je scharakteryzować w połączeniu z innymi normatywnymi cechami przynależności niektórych podmiotów do tej kategorii uczestników stosunków budżetowo-prawnych, uzupełniając i ujawniając treść ich działalności. W związku z tym uważamy za konieczne zaproponowanie wniesienia odpowiednich zmian regulacyjnych poprzez zdefiniowanie jednostek budżetowych jako osób prawnych prawa publicznego.

3. Cechy finansowo-prawne jednostki budżetowej

Cecha pełnego utrzymania jednostki budżetowej kosztem budżetu państwa lub budżetu lokalnego decyduje o pełnej integracji transakcji dochodowo-wydatkowych w działalności finansowej takiego podmiotu z odpowiednim budżetem. Dlatego każdy wynik finansowy jednostki budżetowej, a także jedyne źródło finansowania wydatków dla zapewnienia jej działalności, pozostaje w ścisłym, sformalizowanym związku ze środkami systemu budżetowego.

Naszym zdaniem właśnie taka sformalizowana cecha jak zatwierdzenie odpowiednich środków w budżecie jako ustawie finansowo-planistycznej, która nabiera znaczenia prawnego poprzez nadanie formy prawnej, najwłaściwiej charakteryzuje fundusze jako budżetowe. Nie uzależnia to definicji środków budżetowych od etapu procesu budżetowego, gdyż od momentu uchwalenia odpowiedniej ustawy budżetowej określa się mechanizmy redystrybucyjne w zakresie wykonania przepisów dotyczących tworzenia i wykorzystania przez upoważnione podmioty odpowiedniego wolumenu środków¹⁰.

Zatem środki na zapewnienie działalności odpowiedniej jednostki budżetowej stanowią integralną część, zatwierdzonego w odpowiedniej decyzji w sprawie budżetu, powołania budżetowego głównego dysponenta środków budżetowych. Zgodnie z „łańcuchem” kolejności działań finansowych i planistycznych w zakresie finansowania budżetu, ustawą lokalną, która decyduje o trybie tworzenia,

¹⁰ O. Ilnytskyi, *Pojęcie «środków budżetowych» w ukraińskim ustawodawstwie*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy Uniwersytetu Wrocławskiego” 2019, nr 3, s. 53.

podziału i wykorzystania publicznych środków finansowych w działalności określonej instytucji poprzez określenie dotacji budżetowych, jest jej budżet.

Zgodnie z pkt 5 Trybu sporządzania, rozpatrywania, zatwierdzania i podstawowych wymogów w zakresie wykonania budżetów jednostek budżetowych zatwierdzonego uchwałą Gabinetu Ministrów Ukrainy z dnia 28 lutego 2002 roku nr 228¹¹, jednostkom mogą być przyznawane środki budżetowe tylko w razie istnienia:

1. zatwierdzonych budżetów,
2. planów alokacji ogólnego funduszu budżetowego,
3. planów udzielania pożyczek z ogólnego funduszu budżetowego,
4. planów specjalnego funduszu.

Środki mogą być przyznawane także zakładom zawodowego szkolnictwa średniego i wyższego, instytucjom naukowym i zakładom opieki zdrowotnej również przy istnieniu zatwierdzonych planów wykorzystania środków budżetowych i miesięcznych planów wykorzystania środków budżetowych. Jednostki mają prawo zaciągać zobowiązania budżetowe i dokonywać płatności w ramach przyznanych środków budżetowych ustalonych w:

1. zatwierdzonych budżetach,
2. planach dotacji ogólnego funduszu budżetowego,
3. planach udzielania kredytów z ogólnego funduszu budżetowego,
4. planach funduszu specjalnego.

Zakłady zawodowego szkolnictwa średniego i wyższego, instytucje naukowe i zakłady opieki zdrowotnej mają do tego prawo również w ramach funduszy zatwierdzonych planów wykorzystania środków budżetowych i miesięcznych planów wykorzystania środków budżetowych.

Zatem formalnie cecha pełnego zabezpieczenia jednostki budżetowej ze środków odpowiedniego budżetu zakłada zabezpieczenie finansowe wykonania przez nią zadań i funkcji w pełnym zakresie poprzez zaciąganie zobowiązań budżetowych i dokonanie płatności w ramach dotacji budżetowych określonych w zatwierdzonych budżetach i planach wykorzystania środków budżetowych. Wyklucza to finansowanie działalności poza budżetem, a jednocześnie określa właściwe rozliczanie i formalizację wszelkich operacji dochodowych i wydatkowych jednostek budżetowych wyłącznie za pośrednictwem budżetu (w tym zgodnie z art. 13 cz. 9 KB Ukrainy i art. 3 Ustawy Ukrainy „O źródłach finansowania władz publicznych” z dnia 30 czerwca 1999 roku).

Normatywna cecha non-profit w wynikach działalności jednostki budżetowej, zgodnie z normami prawa podatkowego, ma swoje sformalizowane odzwierciedlenie i znaczenie prawne. Obiektywny brak elementu komercyjnego w charakterze działalności jednostki budżetowej doprowadził do tego, że zgodnie z art. 133

¹¹ *Porâdok skladannâ, rozglâdu, zatverdžennâ ta osnovni vimogi do vikonannâ koštorisiv būdžetnih ustanov, zatverdženij postanovoū Kabinetu Ministriv Ukraïni vid 28.02.2002 r. № 228, „Oficijnij viśnik Ukraïni” 2002, nr 9, s. 101.*

ust. 2 pkt 133.4 ppkt 133.4.6 Kodeksu Podatkowego Ukrainy z dnia 2 grudnia roku (ze zmianami i uzupełnieniami) (dalej: KP Ukrainy)¹² do jednostek non-profit, które spełniają wymagania tego paragrafu i nie są podatnikami, mogą być przypisane jednostki budżetowe.

W celu wyjaśnienia obowiązujących przepisów podatkowych Państwowa Służba Podatkowa Ukrainy w konsultacji podatkowej zwróciła kiedyś uwagę na fakt, że zgodnie z art. 133 pkt 133.4 KP ustalono, iż przedsiębiorstwa, jednostki i instytucje niedochodowe non-profit nie są płatnikami podatku dochodowego od osób prawnych według trybu określonego w niniejszym paragrafie i na jego warunkach. Przedsiębiorstwo, jednostka i instytucja non-profit to przedsiębiorstwo, jednostka i instytucja, które jednocześnie spełniają następujące wymogi (art. 133 pkt 133.4 ppkt 133.4.1 Kodeksu):

1. utworzone i zarejestrowane w sposób określony przez prawo regulujące działalność odpowiedniej jednostki niedochodowej;

2. których dokumenty założycielskie zabraniają podziału dochodu (zysków) lub ich części między założycieli (uczestników), członków takiej jednostki, pracowników (z wyjątkiem wynagrodzenia z tytułu ich pracy, naliczania jedynej składki na ubezpieczenie społeczne), członków organów zarządzania i innych osób powiązanych;

3. dokumenty założycielskie, których przewidują przeniesienie aktywów do jednej lub kilku jednostek non-profit odpowiedniego rodzaju lub zaliczanie do dochodu budżetowego w przypadku rozwiązania osoby prawnej (w wyniku jej likwidacji, połączenia, podziału, przystąpienia lub przekształcenia);

4. wpisane przez organ nadzorujący do Rejestru instytucji i jednostek non-profit.

Przepisy dotyczące wymogów istnienia dokumentów założycielskich nie mają zastosowania do jednostek budżetowych.

Warunkiem obowiązkowym dla jednostek non-profit jest przeznaczenie ich dochodów (zysków) wyłącznie na finansowanie kosztów utrzymania takiej jednostki non-profit, realizacji celu (celów, zadań) oraz kierunków działań określonych w ich dokumentach założycielskich (art. 133 pkt 133.4 ppkt 133.4.2 KP Ukrainy).

Jednostki budżetowe wykonują swoją działalność, opierając się na kosztorysie — głównym planowanym dokumencie finansowym, który na okres budżetowy ustanawia uprawnienia do otrzymywania dochodów i dotacji środków budżetowych na zaciąganie zobowiązań budżetowych i wykonanie płatności budżetowych w celu wykonania przez jednostkę budżetową jej funkcji i osiągnięcia wyników określonych zgodnie z ustaleniami budżetowymi (art. 2 cz. 1 pkt 30 KB Ukrainy).

Środki otrzymane w określony sposób przez jednostki budżetowe jako zapłata za usługi lub wykonanie prac, dotacje, darowizny i datki na cele charytatywne, a także środki ze sprzedaży w trybie ustalonym produktów lub majątku i z innej

¹² *Podatkovij kodeks Ukraïni vid 02.12.2011 r. (z nastupnimi zminami i dopovnennâmi)*, „Vidomosti Verhovnoi Radi Ukraïni” 2011, nr 13–14, 15–16, 17, s. 112.

działalności (dochody własne jednostek budżetowych), należą do dochodów budżetowych i są wykorzystywane przez jednostki budżetowe do celów określonych w art. 13 KB Ukrainy.

Biorąc zatem pod uwagę przepisy KB Ukrainy, musimy stwierdzić, że jednostkom budżetowym nie przysługuje prawo do podziału otrzymanych dochodów (zysków) lub ich części między założycieli (uczestników), członków takich jednostek, pracowników (z wyjątkiem wynagrodzenia z tytułu ich pracy, naliczania jedynej składki na ubezpieczenia społeczne), członków organów zarządzania i innych osób powiązanych, a ich dochody (zyski) stanowią dochody budżetu.

Zgodnie z art. 141 Kodeksu Gospodarczym Ukrainy państwowe instytucje dla prowadzenia działalności gospodarczej są wyposażane w majątek państwowy. Ponadto władze publiczne i samorządy lokalne, a także przedsiębiorstwa państwowe i komunalne, instytucje, jednostki, które są w całości lub częściowo finansowane z budżetu, nie mogą być założycielami (założycielem) i / lub członkami organizacji charytatywnej (art. 131 cz. 3 Kodeksu Gospodarczego Ukrainy). W takim przypadku, z uwzględnieniem przepisów KB Ukrainy, wszystkie aktywa jednostki budżetowej w wyniku jej likwidacji, połączenia, podziału, przystąpienia lub przekształcenia zaliczane są do dochodów budżetowych.

W związku z powyższym ministerstwa, inne centralne organy wykonawcze oraz utworzone przez nie instytucje i jednostki będące jednostkami budżetowymi nie muszą dostosowywać swoich dokumentów założycielskich zgodnie z wymogami art. 133 pkt 133.4 Kodeksu (art. 133 pkt 133.4 ppkt 133.4.1 Kodeksu) i mogą być wpisane przez organ nadzorujący do Rejestru instytucji i jednostek non-profit na podstawie przepisów obowiązującego prawa¹³.

Zmiana koncepcji ustawodawstwa podatkowego w zakresie określania nierentowności jako subiektywnej cechy odpowiednich przedsiębiorstw, instytucji i jednostek prowadzi do rozszerzenia stosowania szczególnego reżimu podatkowego na całą ich działalność i otrzymane z jej tytułu wyniki, zamiast uprzedniego przypisywania określonych rodzajów czynności w działalności gospodarczej konkretnych płatników i podziału transakcji na rentowne lub nierentowne. W związku z tym obecnie ta cecha ma znaczenie istotne dla badania reżimu prawnego wszelkich funduszy w działalności jednostek budżetowych.

Uwzględniając powyższe, wnioskujemy, że według całokształtu cech normatywnych jednostką budżetową są organy władz publicznych, organy samorządów terytorialnych, a także inne jednostki utworzone przez nie w określony sposób, należące do osób prawnych prawa publicznego, które są w pełni utrzymywane z odpowiedniego budżetu państwa lub budżetu lokalnego, wyłącznie w ramach dotacji budżetowych określonych w zatwierdzonych budżetach i planach wyko-

¹³ Šodo vključennâ višogo navčal'nogo zakladu, âkij â bûdžetnoû ustanovoû do novogo Reêstru nepributkovih ustanov ta organizacij: podatkovâ konsul'taciâ Deržavnoï fiskal'noï službi, <https://dp.tax.gov.ua/baner/podatkovii-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/71202.html> (dostęp: 2.10.2020).

rzystania środków budżetowych. Jednostki budżetowe są organizacjami niedochodowymi (non-profit) w rozumieniu Kodeksu Podatkowego Ukrainy.

W związku z tym do cech statusu jednostki budżetowej należy odnieść następujące:

— instytucjonalne (władze publiczne, samorządy, a także organizacje przez nie utworzone w określony sposób, bez ograniczeń formy organizacyjno-prawnej, które ze względu na swój status prawny są osobami prawnymi w rozumieniu prawa publicznego);

— finansowo-zabezpieczeniowe (w pełni utrzymywane kosztem odpowiednio budżetu państwa lub budżetu lokalnego tylko w ramach dotacji budżetowych ustalonych w zatwierdzonych budżetach i planach wykorzystania środków budżetowych — kosztem finansowania z budżetu);

— finansowo-wynikowe (są jednostkami non-profit według wskaźników bilansowych wyniku finansowego ich działalności, w związku z czym jednostka budżetowa jest automatycznie wpisywana do Rejestru instytucji i jednostek non-profit na podstawie obowiązujących przepisów).

4. Klasyfikacja jednostek budżetowych na Ukrainie

Pomimo ram prawnych regulujących działalność jednostek budżetowych, żaden z dokumentów nie przesądza o ich klasyfikacji. Rodzaje jednostek budżetowych według obszarów wykorzystania środków budżetowych określa klasyfikacja funkcjonalna wydatków i pożyczek budżetowych. Podstawą ontologiczną klasyfikacji funkcjonalnej wydatków i pożyczek budżetowych jest ugruntowane podejście do wykonania dziesięciu głównych funkcji państwa w społeczeństwie, odpowiednio. Dlatego też zaangażowanie w realizację tej lub innej funkcji determinuje przypisanie jednostki budżetowej do zakresu funkcji ogólnopaństwowych (organy administracji publicznej, organy władz lokalnych i samorządu terytorialnego, działalność finansowa i zagraniczna) spośród następujących (zgodnie z zarządzeniem Ministerstwa Finansów Ukrainy z dnia 14 stycznia 2011 roku nr 11 „O klasyfikacji budżetowej”¹⁴):

1. obrona;
2. porządek publiczny,
3. bezpieczeństwo i sądownictwo;
4. działalność gospodarcza;
5. ochrona środowiska;
6. gospodarka komunalna;
7. opieka zdrowotna;

¹⁴ *Nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 14.01.2011 r. № 11, «Pro būdžetnu klasifikaciū», „Balans-Būdžet” 2011, nr 6, s. 17.*

8. rozwój duchowy i fizyczny;
9. edukacja;
10. ochrona socjalna i ubezpieczenie społeczne.

Jednocześnie dokonane uogólnienie klasyfikacji funkcjonalnej pozwoliło na sformułowanie w literaturze podejścia, zgodnie z którym warunkowo jednostki budżetowe można podzielić na trzy grupy:

1. jednostki pełniące funkcje ustawodawcze, funkcje ogólnego zarządzania, ochrony i nadzoru (łącznie różne aspekty realizacji wpływu władnego na obszar relacji społecznych);
2. jednostki sfery produkcyjnej i gospodarczej;
3. placówki kompleksu społeczno-kulturalnego — placówki oświatowe wszystkich szczebli, placówki medyczne, placówki oświatowe dla dzieci, instytucje kultury, biblioteki, organizacje naukowe itp; fundusze i służby społeczne oraz inne jednostki budżetowe¹⁵.

Zdaniem Diaczenko (Дяченко) powyższe klasyfikacje jednostek budżetowych są niekompletne i wymagają uzupełnienia, aby dokonywać ich systematyzacji i uogólnienia według miejsca w systemie hierarchicznym relacji i źródeł finansowania, co jest ważniejsze do ustalenia.

W świetle tego zadania, biorąc pod uwagę obecny system relacji budżetowych, czyli hierarchiczny układ relacji wertykalnych, proponujemy podział jednostek budżetowych na głównych zarządzających środkami budżetowymi i zarządzających środkami budżetowymi niższego szczebla. Biorąc zaś pod uwagę obecny system budżetowy Ukrainy — podział na jednostki budżetowe, które są utrzymywane kosztem budżetu państwa, i jednostki budżetowe, które są utrzymywane kosztem budżetów lokalnych różnych szczebli¹⁶. Jednocześnie jasność takiej klasyfikacji zapewnia czynna norma art. 85 cz. 2 Kodeksu Budżetowego Ukrainy, która zakazuje w okresie budżetowym wydatków na utrzymanie jednostek budżetowych jednocześnie z różnych budżetów, z wyjątkiem przypadków przewidzianych przez prawo.

Wnioski

Status prawny jednostki budżetowej według ustawodawstwa Ukrainy determinuje ustalenie cech uczestnika budżetowych stosunków prawnych, które charakteryzują zarówno elementy ogólnej osobowości prawnej osoby, jak i szczególne właściwości wynikające ze specyfiki jego publicznej działalności finansowej. Ujawnienie poprzez cechę instytucjonalną właściwości osoby prawnej prawa

¹⁵ N. Ovčarova, *Problemi ta perspektivi finansovogo zabezpečennâ būdžetnih ustanov*, „Aktual'ni problemi ekonomiki” 2010, nr 7, s. 230–237.

¹⁶ K.K. Dăčenko, *op. cit.*, s. 740–742.

publicznego pozwala na ustalenie trybu tworzenia, podstaw stosunków korporacyjnych, ustroju własności w stosunkach jednostek budżetowych jako podmiotów gospodarczych na Ukrainie. Natomiast specyfika ich udziału w budżetowych stosunkach prawnych, ujawniająca się poprzez cechę bezpieczeństwa finansowo-wynikowego, pozwala na sformułowanie systemu stosunków prawnych ze scentralizowanym funduszem publicznym — budżetem. Nie tylko wpływa to na efektywność finansową działalności gospodarczej jednostek budżetowych, ale także bezpośrednio determinuje zasady ich wdrażania w mechanizmie państwa w interakcji z konsumentami budżetowych usług socjalnych.

Bibliografia

- Alisov È., Voronova L., Kad'kalenko S. ta in., *Finansove pravo*, Harkiv 1998.
- Bûdżetnij kodeks Ukraïni vid 08.07.2010 r.*, „Vidomosti Verhovnoï Radi Ukraïni” 2010, nr 50–51.
- Dâčenko K.K., *Osoblivosti funkcionuvannâ bûdżetnih ustanov u sistemî deržavnih finansiv*, „Ekonomika i suspil'stvo” 2016, nr 7.
- Fedosov V., Oparin V., L'ovočkin S., *Finansova restrukturizaciâ v Ukraïni: problemi i naprâmi*, Kiïv 2012.
- Frič R., *Oznaki bûdżetnih ustanov âk sub'ëktiv finansovogo prava*, „Deržava ta regioni”, Seriâ „Pravo ta deržavne upravlinnâ” 2012, nr 2.
- Himičeva N.I. i dr., *Finansovoe pravo*, Moskva 2003.
- Il'nyts'kyi O., *Pojëcie „šrodków budżetowych” w ukraińskim ustawodawstwie*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy Uniwersytetu Wrocławskiego” 2019, nr 3.
- Levič'ka S., *Finansovî rezul'tati diâľnosti oderžuváčiv bûdżetnih koštiv: ekonomična sutnist', vitčiznâna ta mižnarodna praktika*, „Ekonomičnij analiz” 2008, Vip. 2 (18).
- Muzika-Stefančuk O., *Finansove pravo*, Kiïv 2009.
- Nakaz Ministerstva finansiv Ukraïni vid 14.01.2011 r. № 11 «Pro bûdżetnu klasifikaciû*», „Balans-Bûdżet” 2011, nr 6.
- Ovčarova N., *Problemi ta perspektivi finansovogo zabezpečennâ bûdżetnih ustanov*, „Aktual'ni problemi ekonomiki” 2010, nr 7.
- Pervomajskij O., *Ponâtâ ũridičnoï osobi pûbličnogo prava: okremi nedoliki norm činnogo zakonodavstva*, „Privatne pravo i pidpriëmnytvo” 2019, Vip. 19, <https://doi.org/10.32849/2409-9201.2019.19.10>.
- Podatkovij kodeks Ukraïni vid 02.12.2011 r. (z nastupnimi zminami i dopovnennâmi)*, „Vidomosti Verhovnoï Radi Ukraïni” 2011, nr 13–14, 15–16, 17.
- Porâdok skladannâ, rozglâdu, zatverdžennâ ta osnovni vimogi do vikonannâ koštorisiv bûdżetnih ustanov, zatverdženij postanovoû Kabînetu Ministriv Ukraïni vid 28.02.2002 r. № 228*, „Oficijnij visnik Ukraïni” 2002, nr 9.
- Priluc'kij R., *Osnovni teorij ũridičnoï osobi ta ih vpliv na rozvitok organizacijnih form sub'ëktiv gospodaruvannâ*, „ũridična nauka” 2013, nr 3.
- Svirko S., *Zagal'nî položenâ porâdku skladannâ finansovoi zvitnosti v sektori deržavnogo upravlinnâ vidpovidno do MSBODS*, „Formuvannâ rinkovoï ekonomiki” 2010, nr 23.
- Šodo vključennâ višogo navčal'nogo zakladu, âkij ê bûdżetnoû ustanovoû do novogo Reêstru nepributkovih ustanov ta organizacij: podatкова konsul'taciâ Deržavnoï fiskal'noï službi, <https://dp.tax.gov.ua/baner/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/71202.html>.

Budget-Financed Organization in Ukraine: Determining the Status Based on a Combination of Financial Law and Commercial Law Aspects

Summary

The article discusses the normative definition of “budget-financed organization” and, basing on the analysis of the features given in the legislation, offers to supplement and specify them. The main content of the institutional feature is given through the definition of a budget-financed organization as a legal person (entity) under public law, which allows establishing features such as the order of formation, corporate relations, ownership in the activities as commercial persons (entities) in Ukraine. The financial-provide and financial-result features allow to determine the place of the budget-financed organization in the budget system, to characterize the relationship with the centralized public fund of money — the budget. A doctrinal approach to the classification of budgetary institutions is given.

Keywords: legal person (entity), budget, commercial person (entity), public financial activity.