

ПРОБЛЕМИ ГОСПОДАРСЬКОГО ПРАВА

УДК 346

В. Пашков, доктор юридичних наук, доцент кафедри спеціально-правових дисциплін Полтавського юридичного інституту Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»

Діяльність суб'єктів господарювання як об'єкт правового регулювання: проблема кваліфікації

Ключовим поняттям господарського права є поняття господарської діяльності, яке ми знаходимо в різних нормативно-правових актах. На сьогодні це поняття, що визначено у таких законодавчих актах, як Господарський кодекс (ст. 3), Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» (ст. 1) та Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» (ст. 1), також знайшло своє відображення у Податковому кодексі (ПК) України (п. 14.1.36 ст. 14), де визначено, що господарська діяльність – це діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема, за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

На нашу думку, зазначене визначення фактично нівелює значення суб'єктного складу у відносинах при здійсненні господарської діяльності, з точки зору податкового законодавства, основним завданням якого є забезпечення наповнення Державного бюджету України, враховуючи факт скасування дії Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на промисел», що можливо, є частково виправданим.

Необхідно відзначити, що на відміну від цивільного законодавства, де об'єктом правового регулювання є «правочин», у господарському законодавстві об'єктом правового регулювання є «діяльність». Тому проблема кваліфікації діяльності суб'єктів господарювання як об'єктів правового регулювання потребує чіткого розмежування з іншими об'єктами правового регулювання.

Діяльність — це інша система координат, де суб'єктами є не лише контрагенти, як це відбувається у цивільному праві, а також держава, суб'єкти організаційно-господарських повноважень та споживачі в широкому розумінні.

Так, згідно з Господарським кодексом не належить до господарської діяльності несистематична діяльність фізичних осіб, що не зареєстровані як підприємці, яка полягає у продажу вироблених, перероблених та придбаних речей, товарів, а також продукції, вирощеної у підсобному господарстві. Необхідно відзначити, що частково ці види діяльності підпадали під дію вищезазначеного Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на промисел». Цим же документом було визначено таке поняття, як «промисел». До нього була віднесена діяльність у вигляді продажу вищезазначених товарів не більше ніж чотирьох разів протягом календарного року. У зв'язку зі скасуванням цього поняття виникає ризик нівелювання різниці між підприємницькою діяльністю фізичної особи — підприємця та діяльністю інших фізичних осіб, що не зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності, але при цьому здійснюють діяльність, яка має ознаки підприємницької діяльності.

Таким чином, у господарському законодавстві уніфікованим залишається поняття господарської діяльності, що викладене в ч. 1 ст. 3 ГК України, де зазначено, що під господарською діяльністю розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність.

Важливі теоретико-методичні проблеми дослідження діяльності учасників правовідносин у сфері господарювання посідають вагоме місце у роботах науковців господарського права, а саме: О. М. Вінник, Д. В. Задихайла, В. К. Мамутова, О. П. Подцерковного, В. А. Устименко, О. В. Шаповалової, В. С. Щербини тощо. Значна увага дослідників приділялася ознакам господарської діяльності, серед яких важливе місце займає ознака наявності спеціального суб'єкта, який повинен мати статус суб'єкта господарювання. Разом з тим у зв'язку з набранням чинності Податковим кодексом (ПК) України та нової редакції Бюджетного кодексу (БК) України виникає необхідність, з одного боку, не допустити ревізії існуючих ознак господарської діяльності, а з другого — уточнити статус окремих видів суб'єктів господарювання, зокрема тих, що фінансуються з бюджету.

Метою цієї статті є дослідження деяких особливостей кваліфікації суб'єктів господарювання та їх діяльності як об'єктів правового регулювання.

Особливістю господарської діяльності є її суб'єкти — не будь-які особи, а лише ті з них, що відповідно до вимог Господарського кодексу України визнаються суб'єктами господарювання (ст. 55 ГК). Діяльність таких осіб здійснюється не лише в їх власних інтересах (з метою отримання прибутку), а й в інтересах суспільства (для задоволення певних потреб суспільства у продукції, роботах і послугах).

Задоволення суспільних потреб у певних благах вимагає від виробника відповідних знань, навичок, організації, засобів, що зумовлює професійні засади здійснення господарської діяльності.

Реалізуючи своє конституційне право на здійснення підприємницької діяльності, кожен громадянин України, іноземець та особа без громадянства самостійно визначає найбільш прийнятний для нього спосіб організації її здійснення, обираючи індивідуальний або колективний характер дій на основі об'єднання майна, підприємницьких зусиль з іншими особами з метою спільного отримання прибутку. Традиційно в теорії відносин власності за цією ознакою всіх учасників процесу господарювання, що розглядається як привласнення продуктів природи шляхом продуктивної праці у процесі суспільного виробництва, поділяють на суб'єктів індивідуального та групового привласнення.

У цілому зрозуміло, що задоволення суспільних потреб відбувається як за допомогою суб'єктів підприємницької діяльності, так і з боку суб'єктів некомерційного господарювання. Але при здійсненні діяльності з боку суб'єктів некомерційного господарювання іноді виникає питання щодо розмежування їх діяльності із діяльністю негосподарюючих суб'єктів.

У господарському законодавстві (ст. 3 ГК) визначаються лише загальні розпливчасті ознаки негосподарюючого суб'єкта і, на наш погляд, (статті 52–54 ГК) неповна, обмежена регламентація і визначення некомерційного господарювання.

Так, згідно з ч. 2 ст. 52 ГК некомерційна господарська діяльність здійснюється суб'єктами господарювання державного або комунального секторів економіки у галузях, в яких забороняється підприємництво. Проте у ст. 157 ПК України (п. 157.15) уведено термін «*основна діяльність*» щодо діяльності неприбуткових організацій. Під цим терміном слід розуміти діяльність неприбуткових організацій, яка визначена для них як основна законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації, у тому числі з надання реабілітаційних та фізкультурно-спортивних послуг для інвалідів (дітей-інвалідів), благодійної допомоги, просвітніх, культурних, наукових, освітніх, соціаль-

них та інших подібних послуг для суспільного споживання, зі створення систем соціального самозабезпечення громадян (недержавні пенсійні фонди та інші подібні організації). До основної діяльності такої неприбуткової організації також включається продаж товарів, виконання робіт, надання послуг, які пропагують принципи та ідеї, для захисту яких було створено таку неприбуткову організацію, та які є тісно пов'язаними з її основною діяльністю, якщо ціна таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг є нижчою від звичайної або якщо така ціна регулюється державою. Статутні документи неприбуткових організацій повинні містити вичерпний перелік видів їх діяльності, які не передбачають одержання прибутку згідно з нормами законів, що регулюють їх діяльність.

Зазначене свідчить, що діяльність громадських організацій, благодійних фондів, професійних організацій значною мірою може належати до некомерційної господарської діяльності.

Таким чином, подальша дискусія щодо віднесення громадських організацій та благодійних фондів до суб'єктів некомерційного господарювання або до негосподарюючих суб'єктів повинна враховувати цю обставину¹.

Так, свого часу в своїх дослідженнях щодо встановлення статусу негосподарюючих суб'єктів В. С. Мілаш не зовсім обґрунтовано, у супереч ст. 86 ЦК, визнала об'єднання громадян негосподарюючими суб'єктами, мотивуючи це тим, що вони існують для захисту громадянами своїх прав та свобод².

Окремо в ПК (підп. 14.1.226 ст. 14) визначена так звана *незалежна професійна діяльність* – участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб. Зазначена діяльність фактично має всі ознаки господарської діяльності, але не потребує державної реєстрації як суб'єкта господарювання і за законодавством не визнається господарською діяльністю. При цьому, відповідно до ч. 2 п. 65.1 ст. 65 ПК України, приватні нотаріуси та інші

¹ Пашков В. М. Проблеми господарсько-правового забезпечення відносин у сфері охорони здоров'я : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.04 / Віталій Михайлович Пашков. – Х., 2010. – С. 116–117.

² Мілаш В. С. Господарське право: Курс лекцій : у 2 ч. – Ч. 1 / В. С. Мілаш. – Х., 2008. – С. 60.

фізичні особи, умовою ведення незалежної професійної діяльності яких згідно із законом є державна реєстрація такої діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності, протягом 10 календарних днів після такої реєстрації зобов'язані стати на облік в органі державної податкової служби за місцем свого постійного проживання. Для взяття на облік фізичної особи, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність (п. 65.3 ст. 65), така особа повинна подати заяву та документи особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до органу державної податкової служби за місцем постійного проживання.

Цікаво, але ознаки діяльності осіб, які займаються *незалежною професійною діяльністю*, особливо тих, що виконують публічні функції, мають деякі спільні ознаки з господарською діяльністю, до них можна віднести: виконання робіт та надання послуг для задоволення потреб інших осіб; передача зазначених благ іншим особам на платній основі; професійні засади здійснення такої діяльності; поєднання приватних інтересів виконавця послуг та публічних інтересів в отриманні певних благ; значний рівень державного регулювання. І хоча зазначені особи не мають статусу суб'єкта господарювання, у той же час для здійснення деяких видів такої діяльності необхідно отримати спеціальні дозволи, сертифікати.

Зазначене може викликати питання у частині віднесення фізичних осіб-непідприємців до негосподарюючих суб'єктів.

Відповідно до ст. 2 ГК учасниками відносин у сфері господарювання є: суб'єкти господарювання; споживачі; органи державної влади й органи місцевого самоврядування, наділені господарською компетенцією; громадяни, громадські та інші організації, які виступають засновниками суб'єктів господарювання чи здійснюють щодо них організаційно-господарські повноваження на основі відносин власності.

Усіх зазначених учасників господарських відносин В. С. Щербина розглядає як суб'єктів господарського права¹. Дещо інша точка зору у О. М. Вінник, яка вважає, що не всі перелічені категорії осіб є суб'єктами господарських правовідносин (господарського права). Такими суб'єктами, вважає дослідниця, є лише ті учасники відносин у сфері господарювання, яким притаманна сукупність необхідних для цього

¹ Щербина В. С. Господарське право : підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. / В. С. Щербина – К., 2005. – С. 84.

ознак, а саме: безпосереднє здійснення господарської діяльності (виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг) або управління господарською діяльністю; створення (набуття статусу суб'єкта господарських правовідносин) у встановленому законом порядку; наявність майна, необхідного для здійснення обраної суб'єктом або покладеної на нього господарської діяльності чи управління такою діяльністю; визнання господарської правосуб'єктності¹. Втім зазначені ознаки, на нашу думку, притаманні такій категорії суб'єктів господарського права, як суб'єкти господарювання та суб'єкти організаційно-господарських повноважень. Тому погодимося із висновком В. С. Мілаш щодо співвідношення категорій «суб'єкт господарського права» і «учасник господарських відносин» і тим, що категорія «суб'єкт господарського права» є узагальнюючою (підсумковою) та поглинає своїм змістом усіх можливих учасників відносин у сфері господарювання².

Якщо проаналізувати коло первинних суб'єктів права, що впливають на суспільні відносини, статус яких визначено Конституцією України, то структурно серед них можна відокремити громадян, органи виконавчої влади, місцевого самоврядування, інші негосподарюючі суб'єкти та похідні суб'єкти права — суб'єкти господарювання. Отже, поняття суб'єкта господарського права обґрунтоване теорією господарського права, в якому регламентується, що суб'єктами господарського права є учасники господарських відносин.

Окремого розгляду потребує питання здійснення господарської діяльності суб'єктів некомерційного господарювання, що фінансуються із бюджету.

В умовах обмеженого фінансування та ринкових умов, вважає Н. В. Козлова, бюджетні установи не можна позбавляти права здійснювати необхідні господарські операції, але слід встановлювати законом межі, оскільки у протилежному випадку вони не зможуть повноцінно вести свою основну (неприбуткову) діяльність³. У Бюджетному кодексі України (ч. 12 ст. 2) зазначено, що *бюджетні установи* — це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими.

¹ Вінник О. М. Господарське право : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / О. М. Вінник. – 2-ге вид., змін. та доп. – К., 2009. – С. 60–61.

² Мілаш В. С. Господарське право: Курс лекцій : у 2 ч. Ч. 1. – Х., 2008. – С. 76.

³ Козлова Н. В. Правосуб'єктність юридического лица / Н. В. Козлова. – М., 2005. – С. 76.

Із цього приводу одна із дослідниць фінансового права, Д. В. Ротар, зазначає, що аналіз, зокрема неприбуткових установ, свідчить, що неприбутковою є організація, діяльність якої не передбачає отримання прибутку, оскільки основна мета їх роботи полягає у здійсненні функцій держави, наданні просвітницьких, культурних, наукових, освітніх та інших подібних послуг для суспільного споживання. Разом із тим, на її думку, хоча неприбуткова організація не отримує прибутку, можна припустити, що вона має певний дохід. Терміни «прибуток» і «дохід» різні, але вони досить часто законодавством ототожнюються. Прикладом вона вважає ст. 142 ГК, в якій зазначено, що прибуток (дохід) є показником фінансових результатів господарської діяльності. Таке ототожнення вона вважає помилковим у зв'язку з тим, що бюджетна установа є не суб'єктом господарювання, а юридичною особою¹. У цілому слід віддати належне логіці Д. Ротар, дійсно, бюджетні установи, мається на увазі ті, що не здійснюють господарської діяльності, не є суб'єктами господарювання, але неповне дослідження ч. 3 ст. 3 ГК не дозволило їй зробити правильний висновок. Зазначені бюджетні установи вже мають відповідний господарсько-правовий статус, а саме статус негосподарюючих суб'єктів.

Однак діяльність установ, що фінансуються з бюджету, щодо надання освітніх, медичних та інших соціальних послуг за рахунок бюджетних коштів, підкреслює В. Г. Ротань, не може кваліфікуватися як господарська, а самі ці установи у зв'язку із здійсненням такої діяльності не можуть кваліфікуватися як суб'єкти господарювання. Але в той же час В. Г. Ротань відокремлює і бюджетні установи, що не є органами влади і мають право на некомерційну господарську діяльність². Причиною нечіткого законодавчого визначення негосподарюючих суб'єктів є також наявність суперечливих законодавчих актів.

Але, говорячи про суб'єктів публічного права, що фінансуються з бюджету, виникає питання, наприклад, щодо закладів освіти, які надають платні освітні послуги. Вони, безумовно, є бюджетними установами, які в той же час надають послуги, що мають цінову визначеність. І все це відповідно до законів України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності», «Про освіту».

Так, ст. 1 Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» визнає суб'єктами господарювання зареєстрована-

¹ Ротар Д. Бюджетна установа як неприбуткова організація / Дана Ротар // Підприємництво, госп-во і право. – 2008. – № 2 (146). – С. 22–24.

² Проблемні питання у застосуванні Цивільного і Господарського кодексів України / за ред. А. Г. Яреми, В. Г. Ротаня. – К., 2005. – С. 60.

них в установленому законодавством порядку юридичних осіб незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності, які провадять господарську діяльність, крім органів державної влади та органів місцевого самоврядування, а також фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності. А Закон України «Про освіту» наголошує у ст. 15 про відповідність державним стандартам саме освітніх послуг, які надаються також державними закладами освіти, що фінансуються з бюджету. При цьому освітні послуги мають цінову визначеність, у тому числі при безоплатному навчанні, коли держава відшкодовує витрати закладу освіти. Усі відносини між закладом освіти та замовниками освітніх послуг оформлюються шляхом договірних зобов'язань. Схожа ситуація відбувається у сфері охорони здоров'я. Заклади охорони, зокрема лікувально-профілактичні заклади, що фінансуються з бюджету, надають як платні, так і безоплатні послуги. При цьому при наданні безоплатних медичних послуг держава обов'язково відшкодовує витрати. Різниця лише в тому, що надання освітніх послуг супроводжується більш ретельним нормативним забезпеченням. Тобто серед бюджетних установ необхідно відрізнити не лише негосподарюючі суб'єкти у вигляді органів державної влади та місцевого самоврядування, а й суб'єкти некомерційного господарювання, що фінансуються з бюджету.

Основним і постійним серед видів власних надходжень бюджетних установ є (ч. 15 ст. 2 БК) кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт. Разом з тим слід пам'ятати, що джерелом фінансування бюджетної установи є, зокрема, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності. Відповідно до ст. 157 ПК (п. 157.15) термін «державні послуги» слід розуміти як будь-які платні послуги, обов'язковість отримання яких встановлюється законодавством та які надаються фізичним чи юридичним особам органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування та створеними ними установами і організаціями, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів. До розуміння терміна «державні послуги» не включаються податки, збори (обов'язкові платежі).

У цьому контексті цікавими є такі вимоги БК України, зокрема п. 38 ст. 2, який встановлює, що «одержувач бюджетних коштів» — це суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має

статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримує на їх виконання кошти бюджету.

Також становить інтерес така дефініція (п. 12 ст. 2 БК), як «бюджетні установи» — органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими.

Але поряд з основним бюджетним фінансуванням бюджетні установи можуть мати і власні надходження, до яких належать і плата за послуги, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності.

З цього приводу виникає запитання, наприклад, чи можна вважати одержувачами бюджетних коштів державні заклади освіти або державні та комунальні лікувально-профілактичні заклади, які хоча і здійснюють господарську діяльність, у той же час утримуються за рахунок державного бюджету, заклади освіти з метою виконання державного замовлення в частині надання освітніх послуг, а лікувально-профілактичні заклади з метою надання безоплатної медичної допомоги в межах ст. 49 Конституції України?

У цьому контексті ст. 22 БК визначає, що розпорядник бюджетних коштів може уповноважити одержувача бюджетних коштів на виконання заходів, передбачених бюджетною програмою, та надати йому кошти бюджету (на безповоротній чи поворотній основі) у межах відповідних бюджетних асигнувань. Одержувач бюджетних коштів використовує такі кошти на підставі плану використання бюджетних коштів, що містить розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі цього розпорядника бюджетних коштів. Критерії визначення одержувача бюджетних коштів встановлюються Кабінетом Міністрів України з урахуванням напрямів, досвіду і результатів діяльності, фінансово-економічного обґрунтування виконання заходів бюджетної програми та застосування договірних умов.

Безумовно, вищезазначені заклади, що фінансуються з бюджету, повинні де-юре вважатися лише одержувачами бюджетних коштів, з обов'язковою втратою статусу бюджетних установ з метою здійснення некомерційного господарювання за відповідними договорами за державним замовленням.

Із цих підстав необхідно відзначити, що негосподарюючим суб'єктом публічного права є юридична особа, що фінансується з бюджету, основною ознакою якої є публічна функція, діяльність якої при виконанні своєї основної діяльності, у тому числі шляхом надання державних послуг, спрямована на створення та підтримку необхідних матеріально-технічних умов її функціонування, що здійснюється за або без участі суб'єктів господарювання і є його господарчим забезпеченням¹.

Таким чином, діяльність учасників правовідносин у сфері господарювання характеризується відповідними ознаками щодо господарської діяльності, які залишаються незмінними, незважаючи на спробу нівелювання ознак господарської діяльності податковим законодавством. Але питання кваліфікації суб'єктів господарювання потребує більш чіткого визначення, зокрема суб'єктів некомерційного господарювання та негосподарюючих суб'єктів як юридичних осіб. Потребує більш чіткого розмежування діяльність фізичних осіб — підприємців та фізичних осіб, що займаються незалежною професійною діяльністю, які фактично повинні мати статус негосподарюючих суб'єктів, але деякі ознаки їх діяльності у сукупності з необхідністю отримання для здійснення такої діяльності спеціальних дозволів та сертифікатів може піддати сумніву наявність відповідного статусу.

Зазначене ставить на меті внесення відповідних змін до ГК щодо регламентування діяльності фізичних осіб, яка полягає у продажу вироблених, перероблених та куплених речей, товарів, а також вирощених у підсобному господарстві, що не підлягають державній реєстрації як фізичні особи — підприємці.

Потребує також приведення у відповідність із вимогами законодавства діяльність таких учасників господарських відносин, як державні та комунальні навчальні заклади освіти та лікувально-профілактичні заклади, які на сьогодні фактично є одержувачами бюджетних коштів, що й збігається з їх фактичним статусом суб'єктів господарювання, і які на сьогодні продовжують працювати як бюджетні установи, що суперечить вимогам БК. Усунення зазначеної проблеми можливе через офіційне оформлення договірних відносин щодо відповідного державного замовлення.

¹ Пашков В. М. Проблеми господарсько-правового забезпечення відносин у сфері охорони здоров'я : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.04 / Віталій Михайлович Пашков. – Х., 2010. – С. 116–117.

Пашков В. Деятельность субъектов хозяйствования как объект правового регулирования: проблема квалификации

В статье исследуются проблемы деятельности субъектов хозяйствования как объектов правового регулирования в контексте Налогового кодекса Украины и новой редакции Бюджетного кодекса Украины, и в этом отношении проблемы разграничения некоммерческих субъектов хозяйствования и нехозяйствующих субъектов.

Ключевые слова: хозяйственная деятельность, основная деятельность, независимая профессиональная деятельность, некоммерческий субъект хозяйствования, нехозяйствующий субъект.

Pashkov V. Activity of the economic players as the object of legal regulation: problem of qualification

The article explores the problems of activity of the economic players as the objects of legal regulation in context of the Tax code of Ukraine and the new version of the Budget code of Ukraine. In this relation, the article also explores the problems of delimitation of the non-commercial economic players and the non-economical subjects.

Keywords: business activity, main activity, independent professional activity, noncommercial economic players, non-economical subject.