

Р. О. Гаврилюк
канд. юрид. наук, доцент кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Чернівецького національного університету
ім. Юрія Федьковича

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ОРГАНІВ, ЩО БЕЗПОСЕРЕДНЬО ЗДІЙСНЮЮТЬ ПОДАТКОВУ ДІЯЛЬНІСТЬ ДЕРЖАВИ

У науці адміністративного права під правовим статусом органу виконавчої влади насамперед розуміють його компетенцію [1]. При цьому до змісту поняття компетенція відносять, як правило, “систему повноважень цього органу по здійсненню державної влади... вона включає в себе обов’язок (перед державою) і право (по відношенню до об’єктів управління) виконувати визначені завдання і функції... стосовно цих об’єктів” [2]. Підзаконний характер діяльності органів виконавчої влади — найважливіша риса у їх правовому становищі. У всій своїй діяльності вони повинні послідовно дотримуватись вимог Конституції та інших законів держави, самі виконувати та у межах своєї компетенції сприяти виконанню їх іншими суб’єктами правовідносин.

На думку В. Б. Авер’янова, компетенція органу виконавчої влади як ядро його правового статусу доповнюється такими важливими елементами, як завдання цього органу, його функції, характер взаємозв’язків з іншими органами (як по “вертикалі”, так і по “горизонталі”), місце в ієрархічній структурі органів виконавчої влади, порядок вирішення установчих і кадрових питань та рядом інших [3]. Така багатовекторність правового статусу органу виконавчої влади призводить до того, що, як підкреслює О. П. Альохін: “Основи сучасного правового статусу органів виконавчої влади в цілому можуть бути охарактеризовані незначним числом спільних рис. Базовим у даному аспекті слід вважати той факт, що усі органи виконавчої влади, які являють собою одну з гілок єдиної державної влади, наділені відносною юридичною самостійністю у здійсненні цієї влади, включаючи їх відносини із суб’єктами інших гілок влади” [4]. Все інше наяву достатні підстави віднести до особливостей правового статусу відповідних органів виконавчої влади. Особливості правового статусу органів, що безпосередньо здійснюють податкову діяльність держави, найпослідовніше розкриваються через метод податкового права. Фінансово-правовою наукою з’ясовано, що метод податкового права — це система встановлених податково-правовими нормами способів організації податкового суспільного відношення, характеризуються обмеженням форм прояву автономії волі суб’єктів даних відносин, спеціалізацією змісту їх правосуб’єктності, поєднанням загальнодозвільного і дозвільного типів правового регулювання, позитивним зобов’язуванням, обмеженням правової ініціативи [5]. У вітчизняній та зарубіжній літературі питання про метод регулювання податкових відносин частіше всього розкривається шляхом співставлення останнього з адміністративно-правовим методом регулювання. При цьому, як правило, ці обидва методи або повністю ототожнюються (Д. А. Бекерська, В. І. Гурєєв, М. І. Піскотін та ін.) [6], або вказують лише на окремі відмінності методу податкового права від адміністративно-правового методу (О. В. Бризгалін, М. В. Карасьова, М. П. Кучерявенко, І. І. Кучеров, Н. І. Хімичева та ін.) [7]. І лише незначна група вчених (Д. В. Вінницький, Г. А. Гаджієв, С. Г. Пепеляєв) [8] вважають, що між вказаними методами, а також між методом податкового права та методами регулювання, що використовуються у публічному праві, мають місце незрівнянно суттєвіші відмінності. На нашу думку, саме вони мають рацію, а їх аргументи найпереконливіші.

1. **Обмеження законом форм прояву автономії волі суб’єктів податкового права.** Зазначимо насамперед, що в цьому випадку маємо на увазі не волю у психологічному значенні цього терміну, тому що таку волю об’єктивне право обмежити не може, а **воля в розумінні надання можливостей діяти в межах, визначених законом.** У світлі цього положення, на нашу думку, доцільно вести мову не про обмеження автономії волі суб’єктів податкового права, а про обмеження засобами об’єктивного права форм її прояву. Ця риса методу податкового права чітко виявляє себе при регулюванні по суті усіх відносин, що складають предмет цієї підгалузі. Обмеження форм вияву автономії волі суб’єктів податкового права на практиці представлено у наступному: а) для податкового права властиво встановлення не субординаційних, а реординаційних зв’язків між учасниками податкових відносин, всі учасники яких (за винятком, природно, власне держави) однаковою мірою обмежені у вияві власного розгляду, тобто у своїй самостійності; б) визначення прав, обов’язків і владних повноважень суб’єктів податкового права здійснюється переважно в порядку категоричного імперативу; в) обмеження форм

прояву автономії волі приватних суб'єктів податкового права не тягне за собою втрату іманентно властивої їм самостійності, оскільки оподаткування їх діяльності не є за своєю суттю контролем за даною діяльністю чи ревізією тих або інших господарських операцій; г) для податково-правового методу властиве встановлення не відносин, заснованих на підпорядкуванні одного учасника волі іншого учасника, а відносин, що базуються на прямому підпорядкуванні усіх учасників нормам податкового права, які вичерпно регламентують усі аспекти діяльності учасників даних відносин.

2. Поєднання в методі податкового права загальнодозвільного та дозвільного типів правового регулювання. Перший з цих двох типів правового регулювання зумовлює дію формули: все, що не заборонено законом, дозволено; у відповідності до другого — застосовується інше правило: все, що прямо не дозволено законом — заборонено. Тобто, тип правового регулювання зумовлюється не просто характером відповідних відносин, на чому інколи не зовсім обгрунтовано акцентується в науковій літературі, а суб'єктним складом цих відносин. Зміст правосуб'єктності приватних суб'єктів визначається за принципом “дозволено все, крім...”, а зміст компетенції публічних суб'єктів — відповідно до правил дозвільного типу правового регулювання. Отже, в межах податкового права має місце гармонійне поєднання цих двох начал, тому що у податковому правовідношенні приватному суб'єкту завжди протистойть публічний суб'єкт. Така конструкція правовідношення є єдиною можливою для податкового права і відображає реальне зіткнення приватних та публічних інтересів у цій сфері суспільних відносин [9]. Саме ця риса методу податкового регулювання змушує законодавця якомога повніше окреслити перелік прав суб'єктів оподаткування у законах про податки та збори. Проте таке явище, на нашу думку, суперечить надзвичайно важливому методологічному принципу Конституції України про те, що перелік наведених у ній прав та свобод людини і громадянина не є вичерпним [10]. Дійсно, немає підстав не визнавати та позбавляти юридичного захисту права платників податків, безпосередньо не названих в актах законодавства про податки і збори, якщо їх здійснення не заважає належному виконанню податкових обов'язків.

По-друге, якщо перелік прав приватних суб'єктів податкового права не є закритим і визначається за принципом “дозволено все, що не заборонено”, то чи значить це, що, в свою чергу, перелік обов'язків публічних суб'єктів не обмежується тими, що прямо названі у податковому законодавстві? З одного боку, дозвільний метод встановлення меж компетенції органів публічної влади не робить можливою позитивну відповідь на це питання. З іншого боку, негативна відповідь на нього призведе до того, що права приватних осіб, визначені за принципом “цього закон не забороняє...”, однак не закріплені в законодавстві про податки і збори, можуть видатись ілюзорними, оскільки не будуть забезпечені відповідними обов'язками публічних учасників податкових правовідносин. Вихід з даної колізії, очевидно, може полягати в тому, щоб застосування формули “дозволено все, що прямо не заборонено”, по відношенню до суб'єктів приватного права було зумовленим ще одним обмеженням: реалізація прав зазначених суб'єктів, визначених за даною формулою, не повинна тягнути за собою необхідність активних дій з боку відповідного владного учасника податкового правовідношення, які б виходили за межі його компетенції. Водночас публічний суб'єкт податкового права зобов'язаний не вчиняти жодних перешкод у реалізації суб'єктом приватного права своїх прав, якщо їх здійснення, у свою чергу, не стає завадою належному виконанню цим приватним суб'єктом своїх податкових обов'язків.

3. Позитивне зобов'язування суб'єктів податкового права. Для податкового права характерне домінування у методі правового регулювання такого його елемента, як припис (позитивне зобов'язування). Як правило, саме даний спосіб впливу виконує роль прямого регулятора відповідних соціальних зв'язків, які виникають при оподаткуванні. Водночас при більш скрупульозному аналізі цієї риси методу податково-правового регулювання неважко помітити все-таки її специфіку. Остання пов'язана з мірою та формами використання позитивного зобов'язування (припису). Загальна схема дії багатьох методів регулювання у публічному праві така: “Якщо один із суб'єктів наділений правомочністю (дозволом), то реалізація цього дозволу у передбачених ситуаціях забезпечується обов'язком іншого суб'єкта здійснити відповідні дії (припис). У свою чергу, невиконання обов'язку, що впливає з правомочності, з неминучістю тягне за собою реалізацію заборони у вигляді того чи іншого вигляду відповідальності за діяння у формі бездіяльності” [11]. Проте у податковому праві здебільшого панує інша схема регулювання відносин, а саме — один із суб'єктів зобов'язаний вчинити чітко визначені дії (припис), виконання цього обов'язку, в свою чергу, гарантується обов'язком іншого суб'єкта вчинити активні дії по забезпеченню встановленими правовими засобами належного виконання першим суб'єктом його обов'язку (припису). Невиконання обов'язків одним із суб'єктів податкових правовідносин завжди зумовлює реалізацію заборони. Водночас для регулювання відносин, які не складають сутність предмету податкового права, дозвіл, як спосіб юридичного впливу, може використовуватися активно, а у деяких податково-правових

інститутах стає навіть основним, домінуючим началом, як, наприклад, це має місце у групі норм, які врегульовують зміну терміну податкового обов'язку чи захисту прав платників податку.

4. Обмеження правової ініціативи суб'єктів податкового права. Ця риса методу правового регулювання податкових правовідносин належить до найочевидніших, оскільки, як зазначає В. М. Карасьова: “Суб'єкти фінансового права вступають у фінансові правовідносини не за власною волею, не за власною ініціативою, а лише виконуючи приписи відповідних актів державних органів” [12]. Проте і в цьому аспекті сутність податкового правовідношення незрівнянно складніша. По-перше, податкове законодавство України, зарубіжних держав передбачає не один десяток випадків, коли платники податків мають право виявляти у зв'язку з цим власну ініціативу. По-друге, і це є найважливішим, усі приватні суб'єкти податкового права володіють значними можливостями контролювати процес появи об'єкту податкового правовідношення, його параметрів. Звичайно, перебільшувати таку можливість зовсім непотрібно, оскільки запобігання появі юридичних фактів та фактичних складів, необхідних для появи податкових правовідносин, можливе лише ціною самообмеження особистих конституційних прав і свобод осіб приватного права, яке в умовах української дійсності нерідко межує, по суті, із самозреченням від цих прав та свобод. Останнє, ми переконані, належить не до природної суті методу податкового регулювання, а є спотворенням цього методу органами, що безпосередньо здійснюють податкову діяльність держави.

5. Юридична нерівність суб'єктів податкового права, що виявляється у відмінності змісту їх правосуб'єктності. У податковому праві в цілому, за винятком окремих випадків, має місце дихотомія правосуб'єктності, а саме, вона ділиться на два основних різновиди: публічну та приватну. Цим самим податкова правосуб'єктність докорінно відрізняється від характеристик правосуб'єктностей, властивих іншим публічно-правовим інститутам чи галузям права (бюджетному, адміністративному і т. д.). Подібно тому, як це має місце у цивільному праві, сутність деяких податково-правових зв'язків (наприклад, податкове зобов'язальне відношення) така, що уповноважена особа — публічно-територіальне утворення — наділене правом матеріально-правової вимоги (правом привласнення матеріальних благ, які передаються у вигляді збору), але не правом повеління. Зобов'язана особа у податковому правовідношенні не підпорядкована уповноваженій особі, як це має місце, наприклад, в адміністративному праві, а тільки функціонально пов'язана з нею через посередництво вимоги сплати податку.

Таким чином, правовий статус органів, які безпосередньо здійснюють податкову діяльність держави, є особливим, іманентно властивим тільки їм. Лише інколи він за зовнішньою формою може нагадувати правовий статус учасників адміністративно-правових відносин, однак за своїм змістом докорінно відрізняється від нього.

Література

1. Тихомиров Ю. А. Теория компетенции. — М., 2001. — С. 59.
2. Лазарев Б. М. Компетенция органов управления. — М.: Юрид. лит-ра, 1972. — С. 101–102.
3. Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В. Б. Авер'янова. — К.: Виконавчий дім “Ін Юре”, 2002. — С. 247.
4. Алехин А. П., Кармолицкий А. А., Козлов Ю. М. Административное право Российской Федерации: Учебник. — М.: ЗЕРЦАЛО, 1997. — С. 130.
5. Див.: Винницький Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. — С.-Пб.: Изд-во “Юридический центр Пресс”, 2003. — С. 176.
6. Див.: Бекерская Д. А. Налоговое право и налоговое законодательство в Украине: Учебное пособие // Под общ. ред. С. В. Кивалова. — Одесса: Юридична література, 2000. — С. 53–56; Гуреев В. И. Налоговое право. — М.: Экономика, 1995. — С. 7; Цыпкин С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности советского государства. — М., 1983. — С. 37, 42 та ін.; Cozian M. Les grands principes de la fiscalité des entreprises. 4-e éd. — Paris: Litec, 1999. — P. 53, 65 та ін.
7. Див.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (постатейный) // Руководитель авторского коллектива и отв. ред. А. В. Брызгалин. — М.: Аналитика-ПРЕСС, 1999. — С. 55–56; Карасева М. В. Финансовое правоотношение. — Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1997. — С. 207–226; Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. — Харьков: Легас, 2001. — С. 23–25; Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. — М.: Учебно-консультационный центр “Юр ИнфоР”, 2001. — С. 28–30; Химичева Н. И. Налоговое право: Учебник. — М.: Изд-во БЕК, 1997. — С. 7 та ін.
8. Див.: Винницький Д. В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. — М.: Изд-во НОРМА, 2002. — С. 78–87; Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель — налогоплательщик — государство: Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. — М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. — С. 198–222.
9. Детальніше про це див.: Винницький Д. В. Субъекты налогового права. — М.: НОРМА, 2000. — С. 18–20, 66–72, 102–103, 110–111 та ін.
10. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. — К., 1996. — Ст. 22.
11. Сорокин В. Д. Метод правового регулирования. Теоретические проблемы. — М., 1976. — С. 113.
12. Карасева М. В. О предмете финансового права на современном этапе // Государство и право. — 1997. — № 11. — С. 26.