

УДК 347.73

**Вікторія Рарицька,**аспірантка кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права  
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

## ВПЛИВ ПРАВОСУБ'ЄКТНОСТІ СУБСТАНЦІЙНОЇ ДЕРЖАВИ НА АСИМЕТРИЧНІСТЬ ЇЇ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

*У статті аналізується правова природа правосуб'єктності та її роль у формуванні системи суб'єктів податкового права, проводиться порівняльно-правове дослідження правосуб'єктності субстанційної держави та платника податків. За результатами проведеного дослідження обґрунтовується вплив домінуючого у науці розуміння правосуб'єктності субстанційної держави на становлення асиметричності її податкового права.*

**Ключові слова:** правосуб'єктність, субстанційна держава, платник податків, суб'єкт права, асиметричність податкового права держави.

Правосуб'єктність як специфічна властивість суб'єкта права в загальній та спеціальній юридичній літературі розглядається як засіб закріплення кола суб'єктів права та правовідносин, кола осіб, спроможних бути носіями визначених галузевих суб'єктивних юридичних прав та обов'язків. Зазначена правова категорія є фундаментальною властивістю суб'єкта права, адже впливає на особливості визначення його правової природи та кола осіб, які можуть бути включені до його числа.

Питання правосуб'єктності субстанційної держави у податкових правовідносинах є надзвичайно актуальним з огляду на її особливе місце у цих відносинах поряд з іншими суб'єктами. Саме роль субстанційної держави у податкових правовідносинах поряд з платником податків відображає існуюче у науці податкового права розуміння співвідношення держави та платника податків, їх взаємних прав та обов'язків, відповідальності за порушення податкового законодавства. З огляду на це особливу увагу заслуговує дослідження домінуючого сьогодні у податково-правовій доктрині розуміння правосуб'єктності держави у податкових правовідносинах, порівняння її змісту зі змістом правосуб'єктності платника податків та визначення за його результатами впливу правосуб'єктності субстанційної держави на становлення асиметричності її податкового права.

Складність визначення змісту правосуб'єктності обумовлена відсутністю виробленого наукою єдиного та однозначного розуміння зазначеної теоретико-правової категорії навіть попри те, що правосуб'єктність є категорією, зміст та значення якої у вітчизняній та зарубіжній юридичній літературі зазнали детального дослідження та обґрунтування. В межах здійснення загальнотеоретичного дослідження категорії суб'єкта права та суб'єкта правовідносин питанню правосуб'єктності присвятили свою увагу такі вчені як: С. С. Алексєєв, С. І. Архіпов, С. Н. Братусь, М. В. Вітрук, С. Ф. Кечекьян, В. С. Нерсесянц, А. В. Слепньов, В. М. Сирих, Ю. К. Толстой, Р. О. Халфіна та ін.

Особливості правосуб'єктності суб'єктів податкових правовідносин прямо чи побічно розглядалися у працях таких представників податково-правової науки як: Д. В. Вінницький, Л. Н. Древаль, М. В. Карасьова, Д. А. Кобильнік, М. П. Кучерявенко, О. П. Орлюк, С. Г. Пепеляєв, М. О. Перепелиця та ін. Крім того, асиметричність права субстанційної держави на податки та примусового податкового обов'язку платника податків детально обґрунтовано у своєму монографічному дослідженні вченою Р. О. Гаврилюк. Проте проблема правосуб'єктності держави у податкових правовідносинах та впливу особливостей її розуміння у науці вітчизняного податкового права на становлення асиметричності податкового права держави досі не

розглядалася в якості спеціального дослідження.

У зв'язку з цим, метою статті є аналіз правосуб'єктності субстанційної держави у податкових правовідносинах та обґрунтування її впливу на становлення асиметричності податкового права держави.

Поняття «суб'єкт права» означає визнання правосуб'єктності адресата права як юридично значимої особи, яка володіє абстрактною можливістю бути суб'єктом прав та обов'язків [1], вона фіксує загальне юридичне положення суб'єктів один щодо одного, відображає здатність самостійної участі суб'єкта права у правовідношенні [2]. Правосуб'єктність на галузевому правовому рівні, конкретизуючи коло реальних суб'єктів, є, разом з тим, таким первинним ступенем конкретизації правових норм, на якому визначається загальне юридичне положення суб'єктів: суб'єкти ставляться в те чи інше відношення один до одного [3].

Правосуб'єктність — самостійна правова категорія, яка свідчить про правову здатність особи мати права та обов'язки, бути їх носієм на будь-якій стадії їх прояву, в тому числі самостійно або через законних представників їх набувати, реалізовувати, змінювати та припиняти, а також відповідати за неправомірну реалізацію та виконання [4]. З цього випливає, що правосуб'єктність являє собою особливу юридичну конструкцію із складною структурою, яка включає здатність особи мати права та обов'язки, її здатність набувати та реалізувати власні права та обов'язки, а також нести відповідальність за їх невиконання. Вона не лише відображає специфічне правове становище суб'єкта права у правовій системі, а й являє собою встановлену законодавством здатність особи бути суб'єктом права у всіх його проявах: в якості учасника правовідносин, суб'єкта діяльності, носія прав та обов'язків та у інших правових якостях [5].

Визначаючи загальне правове положення учасників суспільних відносин, правосуб'єктність виступає основною ознакою відповідного методу правового регулювання [3]. Домінування у податково-правовому регулюванні методу владних приписів та зумовлене ним превалююче становище держави у податкових правовідносинах знаходить своє вираження через панівне в науці податкового права розуміння її правосуб'єктності.

Згідно з етатистською доктриною податкового права правосуб'єктність не є природною властивістю людини, а виступає породженням об'єктивного (писаного) права, що створюється державою [6]. Звідси виходить, що ні природа, ні суспільство, а тільки держава в дійсності визначає, хто і за яких обставин може бути суб'єктом права, а відповідно, і учасником правовідносин, якими якими він має володіти. Саме держава, згідно з пануючою у вітчизняній науці податкового права доктриною, ставиться у центр правового регулювання, є ядром відповідної правової системи.

Представники етатистської доктрини податкового права (серед яких М. П. Кучерявенко, Д. А. Кобильнік [8], О. П. Орлюк [9], М. О. Перепелиця [10] та ін.) в якості суб'єктів податкових правовідносин виокремлюють три основні групи осіб: платників податків, податкові органи та державу. Формально, згідно з позитивістським підходом до праворозуміння, держава, поряд з іншими, входить до складу суб'єктів податкових правовідносин, є суб'єктом податкового права. Однак її становище у податкових правовідносинах помітно виділяється з-поміж інших суб'єктів. Це пов'язано з тим, що у вітчизняній науці податкового права залишається домінуючим підхід, згідно з яким держава визнається першим та безумовним суб'єктом в системі суб'єктів податкових правовідносин, адже вона, згідно з Конституцією України, має виключне право встановлювати податки та збори (ст. 92) [11]. Держава є носієм податкового суверенітету, а тому сама визначає коло відносин, безпосереднім учасником яких вона є, і роль, яку вона в них відіграє, як єдиний і одноосібний власник акумульованих за допомогою податків і зборів централізованих фондів [12]. Така концепція податкового суверенітету держави якраз є тим фундаментальним началом, в якому знаходить свій вираз податкове право субстанційної держави та його асиметричність.

У зв'язку з цим представники вітчизняної етатистської податково-правової традиції, навіть формально визнаючи поряд з фізичними та юридичними особами — платниками податків державу суб'єктом податкового права [13], правовим статусом та правосуб'єктністю наділяють лише платника податків, оминаючи питання правосуб'єктності

держави [14]. Якщо ж мова про правосуб'єктність держави все таки йде, вона зводиться до визнання абсолютної податкової правосуб'єктності держави, обумовленої виключним податковим правом держави — встановлювати систему оподаткування, принципи її побудови, закріплювати основні й додаткові елементи правового механізму податку, права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, регулювати функціонування податкових систем [15].

Правосуб'єктність платника податків, як суб'єкта, який згідно з етатистською доктриною оподаткування у податкових правовідносинах протистоїть державі, у своїй основі містить фундаментальний безумовний обов'язок сплачувати податки у порядку та розмірах, визначених законом [16]. Навколо зазначеного конституційного податкового обов'язку платника вибудовується уся складна система його взаємопов'язаних та взаємозумовлених прав та обов'язків, закріплена поточним податковим законодавством (статті 16—17 Податкового кодексу України) [17]. Проте аналіз зазначених прав та обов'язків дає можливість резюмувати, що усі вони, по суті, не мають самостійного значення, а спрямовані на виконання основоположного обов'язку сплатити податок.

Податкове право держави, зміст якого визначений вітчизняним законодавством та обґрунтований податково-правовою доктриною, є фундаментальним положенням, яке сьогодні визначає зміст правосуб'єктності субстанційної держави, її специфічну правову природу. Розуміння держави як джерела права та влади, яке уповноважене самостійно визначати свої права та обов'язки, а також права та обов'язки інших суб'єктів правовідносин, «викидає» її з числа суб'єктів права, виносить її над ними. З огляду на це характер взаємозв'язку особи та держави є відображенням притаманного науці розуміння ролі держави у праві та правовідносинах. Основною невід'ємною властивістю субстанційної держави є її влада оподатковувати, яка і зумовлює переведення відносин держави та платника податків із правової площини у владну, чим перетворює податкові відносини на відносини влади-підпорядкування [18]. Така природа відносин між державою та платником податків пояснює специфічний характер їх право-

суб'єктності як суб'єктів податкових правовідносин, адже держава у них наділяється лише закріпленим та гарантованим законодавством податковим правом, атрибутивним (адже належить лише їй та поза державою існувати не може), одностороннім та імперативним. У той же час платник податків наділяється виключно примусовим, одностороннім, безвідплатним податковим обов'язком, тягар якого супроводжує особу повсюди та позбутися якого у парадигмальних межах етатистської доктрини оподаткування неможливо. Цим, як резюмує Р. О. Гаврилук, платник податків етатистською доктриною податкового права фактично викреслюється з числа суб'єктів права, перетворюючись на об'єкт податкового права. Крім того, сама держава також виключає себе з числа суб'єктів права, залишаючи за собою фактично лише податкове право, без будь-яких власних юридичних обов'язків [19]. Цим і пояснюється обґрунтована етатистською податково-правовою доктриною «абсолютна податкова правосуб'єктність держави», фактично — податкова правосуб'єктність субстанційної держави.

Закладення в основу правосуб'єктності субстанційної держави її права на податки, а в основу правосуб'єктності її контрагента — податкового обов'язку свідчить про порушення пропорційності між суб'єктами податкових правовідносин. Наділення субстанційної держави податковим правом без будь-яких суттєвих податкових обов'язків перед контрагентами у податкових правовідносинах здійснює безпосередній вплив на визначення місця держави у цих відносинах та дозволяє судити про асиметричність її податкового права. Оскільки правосуб'єктний зв'язок засновується на рівності суб'єктів, які беруть у ньому участь (кожен з них рівною мірою визнається здатним виконувати функції суб'єкта права, кожен рівною мірою володіє правом прийняття правових рішень, визнається вирішальною правовою інстанцією) [20], нав'язана етатистською доктриною нерівність суб'єктів податкових правовідносин спричиняє виникнення асиметричності податкового права держави та податкового обов'язку платника податків.

Істинна природа держави як соціального інституту, інструмента задоволення

публічних та приватних інтересів індивіда вказує на те, що вона у правовідносинах, у тому числі й податкових, виступає повноцінним суб'єктом поряд з іншими їх учасниками. Як справедливо зауважує Р. О. Гаврилук, і держава, і індивід є суб'єктами права, кожен з яких володіє правосуб'єктністю, тобто наділений і правами, і обов'язками, поза якими він втрачає властивості суб'єкта права [21]. Держава як повноцінний суб'єкт правовідносин володіє особливою правосуб'єктністю, відмінною від правосуб'єктності інших їх учасників, адже її правосуб'єктність формується з функціональної правоздатності і дієздатності, яку держава набуває через діючий механізм здійснення державної влади. Проте принципова відмінність держави від усіх інших суб'єктів права полягає не в якійсь особливій матерії — його складовій, а в тому, що даний суб'єкт створюється з метою служіння праву, що право складає його сутність як корпорації, визначає його зовнішні цілі, функції та внутрішню організацію. Визнання держави правовою корпорацією не означає лише оформлення, врегулювання усієї державної сфери правом, а виражає сам дух, саме поняття держави, саме це є її змістовним визначенням як особливого суб'єкта права, відмінного від усіх інших правових осіб [22]. Подібне розуміння держави як суб'єкта податкового права та природи її правосуб'єктності кардинально змінює вектор подальшого розвитку податкових правовідносин. У цьому випадку конструкція правосуб'єктності відіграє роль вузлового моменту, де можливий синтез природно-правових та позитивістських уявлень про право. Основою такого синтезу є принцип визнання правопорядком первинності людини в якості суб'єкта права. Усі інші суб'єкти права можуть виступати стосовно людини лише вторинними суб'єктами, а їх правосуб'єктність має бути похідною від її правосуб'єктності. В будь-якому випад-

ку, як резюмує С. І. Архіпов, безумовною основою, ядром усієї правової системи має виступати людина [23].

Відмова від пануючого внаслідок правонаступництва сучасною вітчизняною податково-правовою наукою радянського праворозуміння з його особливим підходом до розуміння місця держави у податкових правовідносинах, викликаного фактичним виключенням її з числа суб'єктів таких відносин та, як наслідок, спотворення змісту її правосуб'єктності, дозволить подолати асиметричність податкового права субстанційної держави, налагодити паритетний зв'язок між нею та платником податків у податкових правовідносинах.

*Таким чином, дослідження правосуб'єктності субстанційної держави та платника податків дозволяє судити про особливості зв'язку між ними як суб'єктами податкового права та податкових правовідносин, взаємовпливу їх один на одного, згідно з пануючою в науці етатистською доктриною оподаткування, та вказує на особливу правову природу податкового права субстанційної держави. Обґрунтована етатистською доктриною податкового права специфічна правосуб'єктність субстанційної держави відображає асиметричність її податкового права та податкового обов'язку платника податків, зумовлену виключенням їх з числа суб'єктів податкового права, протиставленням прав та обов'язків зазначених суб'єктів, позбавленням перманентного двостороннього зв'язку.*

*З огляду на це проведено дослідження правосуб'єктності субстанційної держави у податкових правовідносинах дає можливість виявити безпосередній вплив особливостей домінуючого у науці податкового права розуміння зазначеної правової категорії на виникнення асиметричності її податкового права.*

#### ПРИМІТКИ

1. Нерсисянц В. С. Общая теория права и государства / В. С. Нерсисянц. — М. : ИНФРА - М., 1999. — С. 511.
2. Слепнев А. В. Государство как субъект правоотношений : дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Слепнев. — М., 2009. — С. 105.
3. Алексеев С. С. Общая теория права : в 2 т. / С. С. Алексеев. — М. : Юрид. лит., 1981. — Т. 2. — С. 140.

4. Витрук Н. В. Общая теория правового положения личности / Н. В. Витрук. — М. : НОРМА, 2008. — С. 223.
5. Архипов С. И. Субъект права: теоретическое исследование : монография / С. И. Архипов. — СПб. : Юридический центр Пресс, 2004. — С. 129—130.
6. Алексеев С. С. Знач. праця.
7. Проблемы теории государства и права : учебник / под ред. В. М. Сырых. — М. : ЭКСМО, 2008. — С. 420.
8. Податкове право : навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильник [та ін.] ; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. — К. : Юрінком Інтер, 2003. — С. 16.
9. Орлюк О. П. Фінансове право : навч. посіб. / О. П. Орлюк. — К. : Юрінком Інтер, 2003. — С. 254.
10. Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине : монография / М. А. Перепелица ; под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. — Х. : Легас, 2003. — С. 18.
11. Конституція України від 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141.
12. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфина. — М. : Юрид. лит., 1974. — С. 168.
13. Перепелица М. А. Знач. праця. — С. 12—13.
14. Там само. — С. 38.
15. Пліс І. О. Податкова правосуб'єктність фізичних осіб : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / І. О. Пліс ; Запоріж. нац. ун-т. — Запоріжжя, 2013. — С. 10—11.
16. Конституція України від 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141.
17. Податковий кодекс України від 02.12.2010 // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13—14, № 15—16, № 17. — Ст. 112.
18. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія / Р. О. Гаврилюк. — Чернівці : Черн. нац. ун-т, 2014. — С. 306.
19. Гаврилюк Р. А. Антропосоціокультурний код налогового права : монография. Кн. 2. Константы налогового права / Р. А. Гаврилюк. — Черновцы : Чернов. нац. ун-т, 2014. — С. 202.
20. Архипов С. И. Знач. праця. — С. 132.
21. Гаврилюк Р. А. Антропосоціокультурний код налогового права : монография. Кн. 2. Константы налогового права / Р. А. Гаврилюк. — Черновцы : Чернов. нац. ун-т, 2014. — С. 201.
22. Архипов С. И. Знач. праця. — С. 366—367.
23. Там само. — С. 136—137.

***Рарицкая Виктория. Влияние правосубъектности субстанционального государства на асимметричность его налогового права.***

*В статье анализируется правовая природа правосубъектности и ее роль в формировании системы субъектов налогового права, проводится сравнительно-правовое исследование правосубъектности субстанционального государства и налогоплательщика. По результатам проведенного исследования обосновывается влияние доминирующего в науке понимания правосубъектности субстанционального государства на становление асимметричности его налогового права.*

**Ключевые слова:** правосубъектность, субъект права, субстанциональное государство, налогоплательщик, асимметричность налогового права государства.

***Raritska Viktoria. Legal personality of the Substantial State and asymmetry of its Right to Tax.***

*The article analyzes legal nature of the legal personality and its role in the formation of the system of tax law subjects. It also examines legal personality of the Substantial State and a taxpayer. Author concludes that the dominant science understanding of legal personality of the Substantial State take impact into the formation of the asymmetry of its Right to Tax.*

**Key words:** legal personality, subjects of law, Substantial State, taxpayer, asymmetry of the State Right to Tax.