

М. Перепелиця, кандидат юридичних наук, доцент Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого

Види суб'єктів фінансового права

Питанню щодо видів суб'єктів фінансового права у фінансово-правовій науці приділялось достатньо уваги у працях таких вчених, як Л. К. Воронова, Н. І. Хімічева, М. В. Карасьова, М. П. Кучерявенко, О. М. Горбунова та ін.¹ Але ця проблема заслуговує подальшого дослідження, оскільки її розробка дозволить детально виокремити види учасників фінансових правовідносин, проаналізувати особливості їх правового статусу (компетенції, повноважень), структуру й характер зв'язку між ними. Логічний та послідовний поділ суб'єктів фінансового права на відповідні види вносить ясність і у питання щодо розмежування їх повноважень, обов'язків і прав, що, у свою чергу, сприяє точному та конкретному виконанню ними поставлених завдань, а в кінцевому підсумку — досягнення цілей усього суспільства у сфері публічної фінансової діяльності.

З огляду на вищевикладене, автор ставить собі за мету розподілити суб'єктів фінансового права за однією з існуючих у юридичній науці підстав і дослідити особливості їх правової компетенції (повноважень, обов'язків та прав) при здійсненні публічної фінансової діяльності.

У юридичній науці для виокремлення тих чи інших видів суб'єктів права використовуються різні підстави: згідно з галузевою належністю²,

¹ Финансовое право: Учеб. пособие / Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко. — Харьков, 2003. — С. 33; Финансовое право: Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой. — М., 1996. — С. 43; Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. — 2000. — С. 66; *Химичева Н. И.* Субъекты советского бюджетного права. — Саратов, 1979. — С. 222; *Семчик О. О.* Держава як суб'єкт фінансових правовідносин / За ред. Л. К. Воронової. — К., 2006. — С. 116; *Карасева М. В.* Финансовое правоотношение. — М., 2001. — 288 с.; *Ашмарина Е. М.* Финансовая деятельность современного государства // Государство и право. — 2004. — № 3. — С. 85–90; *Виницкий Д. В.* Субъекты налогового права. — М., 2000. — С. 168; *Триска О. О.* Владарючі суб'єкти фінансових правовідносин: поняття та види // Наук. вісн. Чернівець. ун-ту. — 2006. — Вип. 311. — С. 45.

² Общая теория права и государства: Учебник / Под ред. В. В. Лазарева. — М., 1994. — С. 148.

залежно від наявності у суб'єкта владного повноваження¹, з огляду на кількісний критерій поділу², вольовий критерій³. Останній і привертає до себе нашу увагу, тому що саме він найбільш точно розподіляє тих чи інших галузевих суб'єктів права на види або групи, згідно з яким учасники правових відносин розподіляються залежно від того, чию волю вони виражають. Як цілком логічно зазначала Ц. О. Ямпольська, «істотною ознакою правових відносин є їхній вольовий характер, і тому при вивченні учасників цих відносин (суб'єктів права) необхідно насамперед розглянути, як вольова ознака модифікується стосовно кожного з них»⁴.

Питанню з розподілу суб'єктів фінансового права за вольовим критерієм приділено належну увагу в науці фінансового права⁵, але про те, що в основу цієї диференціації закладений саме він, як правило, не йдеться. Вчені поділяють суб'єктів фінансового права традиційно на дві або три групи: колективні й індивідуальні суб'єкти або держава, колективні та індивідуальні суб'єкти. Різниця полягає лише в тому, що в першому разі держава включається у групу колективних суб'єктів фінансового права, а у другому — виступає окремим учасником.

Ми приєднуємося до позицій зазначених вчених, тільки звертаємо увагу на назву самої підстави поділу — вольова, згідно з якою суб'єктів фінансового права логічно поділити на колективні та індивідуальні особи. Незважаючи на стислість такого поділу, є можливість включити до цих груп всіх учасників фінансових правовідносин. При цьому, перш ніж перейти до розгляду самих осіб, необхідно зазначити, що розуміти під колективним, а що під індивідуальним суб'єктом права. Під колективним суб'єктом права розуміють організовані, відокремлені, самокеровані групи, наділені правами і обов'язками виступати у правовідно-

¹ Див.: *Чиркин В. Е.* Юридическое лицо публичного права. — М., 2007. — С. 62.

² Марксистско-ленинская общая теория государства и права. Социалистическое право / Под ред. В. Е. Гулиева. — М., 1973. — С. 516–517.

³ *Миронов О. О.* Субъекты советского государственного права. — Саратов, 1975. — С. 8 (в своей работе О. О. Миронов ссылается и присоединяется по данному вопросу к Ц. А. Ямпольской).

⁴ Там само.

⁵ Финансовое право: Учеб. пособие / Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко. — Харьков, 2003 — С. 33; Финансовое право: Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой. — М., 1996. — С. 43; Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. — 2000. — С. 66; *Химичева Н. И.* Субъекты советского бюджетного права. — Саратов, 1979. — С. 222.

синах з іншими суб'єктами як єдине ціле, персоніфіковано. Такий суб'єкт об'єднаний з іншими якимось одним інтересом, він функціонально диференційований, діє на законних підставах і має свої механізми управління¹. Під індивідуальним суб'єктом права розуміють фізичну особу, яка здійснює свої інтереси окремо і самостійно. До першої групи зазначених осіб входять держава, органи державної влади, територіальні громади, органи місцевого самоврядування, юридичні особи різних форм власності і видів діяльності, відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи. До другої — входять тільки фізичні особи незалежно від свого громадянського становища — громадянин України, особа без громадянства, іноземний громадянин. Тобто в даному випадку вищезазначені суб'єкти фінансового права розподіляються саме за вольовим критерієм, де першорядним є питання про те, чию волю виражає той чи інший суб'єкт: або це воля колективного учасника — держави, територіальної громади, юридичної особи; або індивідуального — громадянина України.

Держава як учасник фінансових правовідносин, які є за своєю суттю майновими, бере в них участь у статусі владної особи. І для такої її участі мають місце визначені підстави. Вони обумовлені необхідністю створення єдиного централізованого грошового фонду держави для забезпечення життя всього суспільства. З приводу мобілізації, розподілу та використання коштів у даний фонд і виникають такого роду майнові владні правовідносини. Тобто держава бере участь у фінансових правовідносинах не просто як господарюючий суб'єкт, а саме як владно-господарюючий та такий, що має майно, яке належить йому на праві державної власності. Як логічно у зв'язку з цим зазначав В. Є. Чиркин, «держава має свою власність, причому таку, що набагато перевершує власність інших суб'єктів права, отже, її можна розглядати з позицій господарюючого суб'єкта»². Цілком зрозумілим є той факт, що від імені держави її власністю розпоряджаються відповідні органи. Але у чиєму б володінні, розпорядженні або використанні у визначений момент часу не знаходилося майно, яке є власністю держави, його власником у будь-якому разі все одно залишається держава. Це підтверджує необхідність визнання держави як самостійного суб'єкта права.

¹ Бахрах Д. Н. Коллективные субъекты административного права // Правоведение. — 1991. — № 3. — С. 119.

² Чиркин В. Е. Юридическое лицо публичного права. — М., 2007. — С. 138.

У даному аспекті — аспекті владно-господарюючого суб'єкта — держава виступає як єдиний відокремлений учасник фінансових правовідносин. Адже їй притаманні такі функції у сфері публічних фінансів, які за своєю суттю не можна поділити з жодним іншим суб'єктом фінансових правовідносин та які можуть належати і реалізовуватися виключно державою.

Втім, коли йдеться про деталізацію та конкретизацію державних фінансових повноважень, логічним постає питання щодо створення та функціонування системи структур, які реалізують владні повноваження держави. Держава здійснює свої владні повноваження у сфері публічних фінансів через систему державних органів, використовуючи при цьому методи фінансової діяльності — мобілізацію, розподіл і використання публічних грошових фондів, а також здійснює контроль за цими процесами. Державні органи реалізують свої повноваження у спрямованості мобілізації, розподілу або використання публічних грошових коштів у двох аспектах — або ця діяльність є для них основною і визначальною, або вони мають до неї тільки непряме відношення, тобто створені державою не з метою здійснення фінансової діяльності, але разом зі своїми головними завданнями здійснюють функції і у сфері публічних фінансів. У першому випадку мова йде про державні органи спеціальної компетенції, що здійснюють фінансову діяльність, у другому — про органи загальної компетенції.

Якщо державні органи загальної компетенції (Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Президент України) визначають загальні орієнтири для проведення в життя єдиної фінансової політики і здійснюють загальне керування організацією державних фінансів, то структури, які наділені спеціальними фінансовими повноваженнями (Державне казначейство, Міністерство фінансів України, Державна податкова служба України, Державна Пробірна палата України тощо), забезпечують вже безпосередньо на місцях виконання цих завдань. Іншими словами, створення системи державних органів спеціальної компетенції у сфері публічних фінансів пов'язане з необхідністю організації руху публічних грошових коштів на стадіях їх мобілізації, розподілу та використання з метою забезпечення життєдіяльності всього суспільства. Ми не будемо зупинятися окремо на характеристиці кожного органу як загальної, так і власної компетенції, а тільки охарактеризуємо їх у цілому. При цьому мова буде йти, безумовно, про систему структур спеціальної фінансової компетенції.

Державний орган спеціальної фінансової компетенції являє собою організацію, яка виступає частиною державного апарату, що наділена владними повноваженнями, характеризується визначеною структурою і правовим характером зв'язків, що з'єднують склад органу в одне ціле; має територіальний масштаб своєї діяльності, створюється у порядку, що встановлений законом, і застосовує відповідні методи, необхідні для використання у роботі для досягнення поставлених завдань та функцій.

Перш за все, необхідно виходити з того, що система державних органів спеціальної фінансової компетенції є важливою складовою частиною механізму державного апарату, тому що саме на неї покладено завдання щодо безпосередньої реалізації функцій під час руху публічних грошових коштів. Жодна організаційна структура, що функціонує у суспільстві, не має можливості єдино, організовано та цілеспрямовано реалізовувати ці завдання. І сама держава може якимось іншими методами або засобами досягнути поставлених важливих завдань у сфері публічної фінансової діяльності не інакше, як через створення суб'єктів, що виступають від її імені і виконують її функції. Не буде у цій ситуації перебільшенням стверджувати, що роль державних органів спеціальної фінансової компетенції є найбільш важливою в державному житті, у порівнянні з діяльністю інших державних структур, тому що саме від успішності їх дій залежить функціонування всієї системи державних органів (всі без винятку державні органи фінансуються з державного бюджету, тобто беруть участь на стадіях мобілізації, розподілу та використання публічних грошових коштів).

При характеристиці державного органу спеціальної фінансової компетенції важливою є ознака наділення його повноваженнями владного характеру у сфері публічних фінансів. Оскільки ці суб'єкти права здійснюють діяльність від імені і в інтересах держави, то виникає цілком обумовлена необхідність наділення їх повноваженнями владного характеру. Саме правові можливості такого роду можуть безпосередньо сприяти реалізації органами спеціальної фінансової компетенції державних завдань у сфері фінансової діяльності.

Тобто держава як система відповідних державних структур деталізує та розподіляє між ними залежно від поставлених завдань види владних повноважень, визначає їх обсяги, зміст та методи реалізації. У даному випадку держава розподіляє свою фінансову компетенцію на частини між відповідними створеними нею структурами влади.

Держава, що виконує досить широке коло завдань у сфері фінансової діяльності, не має можливості індивідуально підходити до питання щодо фінансування кожної окремої адміністративно-територіальної одиниці. По-перше, держава має більш значущі внутрішні та зовнішні функції у сфері фінансової діяльності; по-друге, щоб відслідкувати особливості розвитку того чи іншого регіону держави, адаптувати дію фінансово-правових норм до особливостей функціонування відокремленої територіальної одиниці і мати об'єктивне уявлення про необхідність у фінансових коштах, необхідно жити потребами відповідної територіальної одиниці, знати менталітет громадян, що на ній мешкають, тощо. Ці проблеми доцільно і ефективно можуть розв'язати територіальні громади в особі органів місцевого самоврядування.

Територіальна громада — це жителі, об'єднані постійним проживанням у межах села, селища, міста, що є самостійними адміністративно-територіальними одиницями, які мають єдиний адміністративний центр¹. Територіальні громади є суб'єктами фінансового права. Адже вони беруть участь у процесі руху публічних місцевих та частково державних фінансів і використовують при цьому такі ж методи, як і держава, — мобілізація, розподіл, використання відповідних грошових фондів та контроль за вищезазначеними стадіями.

Норми фінансового права наділяють територіальні громади відповідним колом обов'язків та прав у сфері фінансової діяльності, але в межах їх території. Так, Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 р. визнає за територіальними громадами право на власний бюджет² і у зв'язку з цим наділяє їх необхідними обов'язками та правами; Закон України від 18 лютого 1997 р. «Про систему оподаткування» визнає за ними право на власні джерела доходів, відповідно до чого такі громади наділяються податковим комплексом обов'язків та прав³; норми, що закріплені у Декреті Кабінету Міністрів України від 19 лютого 1993 р. про систему валютного регулювання і валютного контролю, дозволяють їм формувати місцеві валютні фонди шляхом придбання іноземної валюти, що, у свою чергу, накладає на територіальні громади валютні обов'язки та права.

Інтереси територіальної громади представляють органи місцевого самоврядування. Відповідно до Закону України від 21 травня 1997 р.

¹ Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. // Відом. Верхов. Ради України. — 1997. — № 24. — Ст. 170.

² Відом. Верхов. Ради України. — 2001. — № 37–38. — Ст. 189.

³ Там само. — 1997. — № 16. — Ст. 119.

«Про місцеве самоврядування в Україні»¹ місцеве самоврядування здійснюється територіальними громадами сіл, селищ, міст як безпосередньо, так і через сільські, селищні, міські ради та їх виконавчі органи, а також через районні та обласні ради, які представляють спільні інтереси територіальних громад сіл, селищ, міст. Орган місцевого самоврядування у цілому не характеризується як організація, що здійснює спеціальні фінансові повноваження, тому що виконує і функції загального характеру в межах визначеної території. Але, незважаючи на це, у структурі самих органів є відділи, що виконують спеціальні виключно фінансові функції у межах своїх територіальних завдань. Оскільки ці відділи є невід'ємною структурною одиницею органу місцевого самоврядування (частиною його апарату), логічно їх не відокремлювати, і при розгляді фінансово-правового статусу вести мову в цілому — про весь орган місцевого самоврядування.

Можна зазначити, що орган місцевого самоврядування за своєю сутністю аналогічний державному органу, тобто являє собою організацію, яка виступає частиною апарату місцевого самоврядування, що наділена владними повноваженнями, характеризується визначеною структурою і правовим характером зв'язків, що з'єднують склад органу в єдине ціле; має територіальний масштаб своєї діяльності, створюється у порядку, встановленому законом і застосовує відповідні методи, необхідні для використання у роботі для досягнення поставлених завдань і функцій. Але якщо державний орган спеціальної фінансової компетенції діє на всій території України відповідно до свого структурного поділу, то орган місцевого самоврядування чітко діє в межах своєї території та має дещо вужче коло владних повноважень у сфері місцевих публічних фінансів, ніж державний орган.

При здійсненні фінансової діяльності органи місцевого самоврядування виконують бюджетні, податкові та інші фінансові повноваження. При цьому їх фінансові повноваження можливо поділити на дві групи: власні і делеговані. Згідно із Законом України від 21 травня 1997 р. «Про місцеве самоврядування в Україні» доходи місцевих бюджетів формуються за рахунок власних визначених законом джерел та закріплених у встановленому законом порядку загальнодержавних обов'язкових платежів (податків, зборів тощо). На базі цих джерел і формуються підстави поділу власних і делегованих фінансових (бюджетних, податкових) повноважень.

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

Під власними фінансовими повноваженнями розуміють комплекс юридичних (бюджетних, податкових тощо) обов'язків та прав по формуванню доходів місцевих бюджетів за рахунок джерел, що безпосередньо належать територіальній громаді. Органи місцевого самоврядування від імені і в інтересах територіальних громад можуть встановлювати і регулювати механізми сплати місцевих податків і зборів на своїй території, але тільки в межах, встановлених законодавством.

Під делегованими повноваженнями розуміють комплекс юридичних (бюджетних, податкових тощо) обов'язків та прав по формуванню доходів місцевих бюджетів за рахунок джерел, що належать державі, тобто тих ресурсів, що виділяє (делегує) держава на виконання функцій та завдань територіальних громад. До цієї групи, наприклад, входять такі платежі, як податок з доходів фізичних осіб у частині, визначеній бюджетним законодавством; державне мито в частині, яка належить відповідним бюджетам, єдиний податок для суб'єктів малого підприємства у частині, що належить відповідним бюджетам тощо.

При розгляді вищезазначених видів суб'єктів фінансових правовідносин мова йшла про групу колективних учасників — держава, державні органи, територіальні громади, органи місцевого самоврядування, які представляють перш за все публічний інтерес у сфері фінансів від імені або всього суспільства, або його частини. Тому цілком логічно, що вони наділені відповідними владними функціями, про які мова йшла вище.

Але у фінансових правовідносинах беруть участь і особи, що представляють зобов'язану сторону, тобто суб'єкти, правовий статус яких характеризується першочерговими фінансовими обов'язками. Це — індивідуальні суб'єкти, до яких включаються фізичні особи. Такі суб'єкти не мають і не можуть мати владних повноважень у сфері публічних фінансів, тому що їх інтереси як окремо взятих осіб антагоністичні інтересам колективних суб'єктів. Якщо проаналізувати комплекс їх фінансових обов'язків та прав у різних видових фінансових правовідносинах — податкових, бюджетних, валютних, можна дійти висновку, що його коло переважно складають саме обов'язки, а вже потім йдуть права, які мають іноді похідний від обов'язків характер та взагалі мають нерівнозначний юридичний зміст. Наочно це можна продемонструвати на прикладі платників податків, які мають основний податковий обов'язок — своєчасно і в повному обсязі сплачувати податки та інші обов'язкові платежі. У зв'язку з цим їм надається цілий комплекс прав, які за своєю суттю виконують залежну, допоміжну функцію для здійс-

снення вказаного обов'язку. А саме — право сплати податку за традиційною чи спрощеною системою оподаткування, право на одержання відстрочки при сплаті податків, право щодо податкової поруки тощо.

Отже, підсумовуючи викладене, необхідно сказати, що, по-перше, одним із найбільш логічних поділів суб'єктів фінансового права на види є їх диференціація залежно від вольового критерію на колективних та індивідуальних осіб. До першої групи зазначених осіб входять держава, органи державної влади, територіальні громади, органи місцевого самоврядування, юридичні особи різних форм власності і видів діяльності, відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи. До другої — входять тільки фізичні особи незалежно від свого громадянського становища — громадянин України, особа без громадянства, іноземний громадянин. Такий поділ, незважаючи на його стислість, дозволяє охопити всіх учасників фінансових правовідносин. І, по-друге, колективні суб'єкти — держава, державні органи, територіальні громади, органи місцевого самоврядування, що реалізують публічний інтерес у сфері фінансів від імені або всього суспільства або його частини, наділені відповідними владними функціями при здійсненні фінансової діяльності, тоді як індивідуальні особи характеризуються зобов'язальним характером виконання комплексу фінансових обов'язків та прав.