

## ПОДАТКОВА ПРАВОСУБ'ЄКТНІСТЬ ОРГАНІЗАЦІЇ – ПЛАТНИКА ПОДАТКУ

*Рассматриваются особенности налоговой правосубъектности организации. Раскрывается ее сущность и значение, а также анализируются элементы налоговой правосубъектности организации.*

*The work addresses the features of tax legal personality of organization. It describes the nature and the importance of tax legal personality as well as analyzes its components.*

Однією з важливих складових правового статусу організації – платника податку є правосуб'єктність. У теорії права під правосуб'єктністю розуміють можливість або здатність особи бути суб'єктом права<sup>1</sup>. Для того, щоб організація – платник податку була учасником податкових правовідносин, здобувала (набувала) в них права і виконувала обов'язки, вона повинна бути наділена правосуб'єктністю, а саме – податковою правосуб'єктністю. Зміст і значення її полягає в тому, що вона визначає коло осіб, здатних виступати носіями тих чи інших податкових прав і обов'язків, і тільки за наявності податкової правосуб'єктності у особи з'являється обов'язок сплачувати податки. Податкова правосуб'єктність організацій – платників податків є тією обов'язковою умовою, за якої відбувається взаємопорозуміння між організацією і відповідними публічними суб'єктами права у сфері владно-майнових відносин щодо встановлення, введення і справляння податків і зборів в Україні, а також може надавати особі здатність брати участь у відносинах, які виникають у процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства.

Як слушно зазначає Р.О. Сергієнко, наділяючи організацію якістю податкової правосуб'єктності, держава тим самим визнає за нею здатність виступати учасником податкових правовідносин, набувати права і виконувати обов'язки в цих відносинах. Беручи участь у податкових правовідносинах, організація найчастіше є юридично зобов'язаним суб'єктом. Податкові обов'язки організації мають свої межі. Одним з правових засобів, що виконують функцію визначення меж належної поведінки зобов'язаною суб'єкта (організації), є податкова правосуб'єктність. Вона виступає мірою, юридично фіксує межі, в межах яких організація наділяється здатністю мати права і нести обов'язки. Правосуб'єктність має подвійне навантаження – наділяє суб'єктів певними правовими можливостями і встановлює їх межі<sup>2</sup>.

Податкова правосуб'єктність не є похідною від інших правосуб'єктностей (адміністративної, конституційної, цивільної та ін.). На нашу думку, Д.В. Віницький помиляється, стверджуючи, що суть податкової правосуб'єктності полягає в тому, що вона є похідною від іншої галузевої правосуб'єктності<sup>3</sup>. Не вірною є і позиція Л. Грося, який зазначав, що юридична особа є суб'єктом насамперед цивільного права, а правосуб'єктність юридичної особи в галузях трудового і фінансового права має похідний характер<sup>4</sup>. Не можна також

---

© ОНИЦИК Юрій Віталійович – кандидат юридичних наук, капітан податкової міліції

погодитися з думкою Р.О. Гаврилюк про те, що податкова правосуб'єктність походить від цивільної або трудової правосуб'єктності<sup>5</sup>. Ця дослідниця пояснює це тим, що відповідно до Закону України від 21.12.2000 № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» строк позовної давності за податковими правопорушення становить три роки, і порівнює це з терміном позовної давності у цивільному та трудовому законодавстві, який не перевищує три роки<sup>6</sup>.

На нашу думку, робити висновок лише на основі строків позовної давності не можна. Правосуб'єктність особи, яка є учасником певних суспільних відносин (цивільних, трудових, фінансових та ін.), визначається за допомогою предмета та метода правового регулювання певної галузі права, яка регулює відповідні відносини. Яскравим підтвердженням цього є чинне законодавство України. Так, відповідно до п. 2 ст. 1 ЦК України до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом. Згідно п. 1 ст. 3 Кодексу законів про працю законодавство про працю регулює трудові відносини працівників усіх підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, виду діяльності і галузевої належності, а також осіб, які працюють за трудовим договором з фізичними особами.

Отже, відносини між платниками податків та іншими суб'єктами цих відносин регулюються фінансово-правовими нормами. Податкова правосуб'єктність визначається предметом та методом податково-правового регулювання, і податкова правосуб'єктність є різновидом фінансової правосуб'єктності, а тому може бути похідною лише від неї, а не від будь-якої іншої правосуб'єктності.

На нашу думку, податкова правосуб'єктність організації – платника податку є спеціальною. Специфічні різновидності має спеціальна правосуб'єктність в галузях права, які регулюють владні відносини<sup>7</sup>. Фінансове право є публічним правом, оскільки регулює суспільні відносини у сфері діяльності публічної влади, а саме – владно-майнові відносини у сфері мобілізації, розподілу і використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів держави та органів місцевого самоврядування, необхідних для їх безперебійного функціонування<sup>8</sup>. Більше того, фінансовому праву притаманний метод державно-владних розпоряджень, який полягає в тому, що обов'язкова сторона фінансово-правових відносин – орган державної влади або орган місцевого самоврядування, підтримуючи публічний фінансовий інтерес, дає обов'язковий припис іншій стороні у сфері фінансів<sup>9</sup>. Оскільки податкове право є інститутом фінансового права, якому також властивий метод владних розпоряджень, вважаємо, що податкова правосуб'єктність організації – платника податку є спеціальною.

Спеціальна правосуб'єктність передбачає здатність особи бути учасником лише чітко визначеного кола правовідносин в межах податкового права. Звідси випливає, що кожен із суб'єктів наділений обмеженою сукупністю податкових прав і обов'язків, виходячи з їх абстрактного переліку, передбаченого чиним законодавством<sup>10</sup>. Для того, щоб організація – платник податку мала права і обов'язки в податкових правовідносинах, їй необхідно бути наділеною як правоздатною, так і дієздатною. Р.О. Халфіна зазначає, що правоздатність розглядається як здатність особи мати суб'єктивні права і юридичні обов'язки, бути їх носієм, тоді як дієздатність – це здатність самостійно, своїми особистими, свідомими діями

здійснювати подібні права та виконувати обов'язки<sup>11</sup>. Податкова правоздатність і дієздатність доповнюють одна одну і фактично є взаємозалежними<sup>12</sup>.

Отже, податкова правоздатність – це здатність суб'єктів податкового права мати права і виконувати обов'язки щодо сплати податків до бюджетів, яка передбачена податковим законодавством. Саме цей елемент є обов'язковою умовою набуття суб'єктивних прав і обов'язків учасниками податкових правовідносин. Зміст податкової правоздатності суб'єктів податкового права полягає у сукупності їхніх прав та обов'язків, які вони можуть мати відповідно до чинного законодавства. Кожний вид існує в межах, окреслених законодавством, адже змістом правосуб'єктності є права та обов'язки, у відносинах яких особа правоздатна<sup>13</sup>. Податкову правоздатність слід розглядати з позиції відношення податкового права до суб'єкта з врахуванням взаємозв'язку реальності й можливості<sup>14</sup>.

Одним з найважливіших питань, що стосуються податкової правосуб'єктності організацій, є момент її виникнення<sup>15</sup>. У теорії податкового права існують різні точки зору щодо цього. А.В. Бризгалін та В.І. Гурєєв вважають, що податкова правосуб'єктність виникає у організації з моменту державної реєстрації<sup>16</sup>, оскільки цей юридичний факт є тією основою, в результаті якої юридична особа має право займатися підприємницькою або іншою встановленою чинним законодавством діяльністю, а це, у свою чергу, призводить до того, що у неї може виникнути прибуток (дохід), що змусить її після закінчення податкового періоду сплатити податок. Д.В. Вінницький зазначає, що податкова правосуб'єктність (правоздатність) у організації виникає тоді, коли вона стала на податковий облік<sup>17</sup>. Цієї ж думки дотримується М.О. Перепелиця і, не погоджуючись з А.В. Бризгаліном, зазначає, що однією з невід'ємних умов існування організації є наявність окремого рахунку, який не може бути відкритий без постановки на облік у податковому органі<sup>18</sup>. З думками Д.В. Вінницького та М.О. Перепелиці, на нашу думку, не можна погодитися. Податкова правосуб'єктність організації виникає з моменту державної реєстрації, оскільки постановка її на податковий облік є однією з процедур державної реєстрації. Відповідно до п. 1 ст. 26 Закону України від 15 травня 2003 року № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» (далі Закон України № 755-IV) державний реєстратор не пізніше наступного робочого дня з дати державної реєстрації юридичної особи зобов'язаний передати відповідним органам статистики, державної податкової служби, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування повідомлення про проведення державної реєстрації юридичної особи із зазначенням номера, внести відповідний запис до Єдиного державного реєстру та дати відомості з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи. Згідно з п. 2 ст. 26 цього ж Закону підставою для взяття юридичної особи на облік в органах статистики, державної податкової служби, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування є надходження до цих органів повідомлення державного реєстратора про проведення державної реєстрації юридичної особи та відомостей з відповідної реєстраційної картки.

З наведеної норми випливає механізм виникнення податкової правосуб'єктності юридичної особи. Організація незалежно від свого бажання автоматично стає на податковий облік у податкових органах. Державний реєстратор зобов'язаний проінформувати податковий орган про державну реєстрацію організації. Після цього податкові органи здійснюють постановку на податковий облік організації.

Отже, організація – платник податку стає суб'єктом податкових відносин з моменту державної реєстрації незалежно від її постановки на податковий облік, з цього моменту в неї виникає і податковий обов'язок. Організація – платник податку вступає в податкові відносини не за своєю ініціативою і волею, а керуючись відповідними нормами права, тобто фактично одразу. Державна реєстрація організації є тим чинником, за якого організація стає повноправним учасником податкових відносин, а це, у свою чергу, приводить до того, що у організації виникає податкова правосуб'єктність, а саме податкова правоздатність як один з елементів юридичної властивості – правосуб'єктності, тобто здатність мати права й обов'язки щодо сплати податків у бюджети.

Таким чином, на нашу думку, цивільна та податкова правосуб'єктність взаємозв'язані. Без державної реєстрації організації неможлива постановка її на податковий облік як платника податків, а цивільна правосуб'єктність неможлива без податкової реєстрації. Враховуючи п. 1, 2 ст. 33, п. 1 ст. 35, п. 1, 2 ст. 40 Закону України № 755-IV, можна дійти висновку, що припиняється податкова правосуб'єктність організації з моменту скасування державної реєстрації, а саме – з моменту виключення її з державного реєстру.

Податкова дієздатність також має велике значення для організації – платника податку. За допомогою податкової дієздатності відбувається процес здійснення внутрішніх завдань, функцій організації в податкових відносинах. Податкова дієздатність організації полягає в тому, що організація здатна своїми діями самостійно набувати та здійснювати права і обов'язки, які передбачені податковим законодавством.

Юридична особа – суспільне утворення. Її основою є люди, які знаходяться в певних відносинах між собою. Будучи суб'єктом права, юридична особа здатна формувати та виявляти волю, яка є необхідною передумовою механізму дії права. Ця воля визначається метою, заради якої створена юридична особа. Психологічна воля і в цьому випадку є тією передумовою, без якої неможлива юридична воля суспільного утворення як об'єктивованої і незалежної від окремих бажань сфери можливості і здійсненої поведінки колективу. Єдність поведінки цієї групи людей є наслідком загальної для них умов матеріального та духовного життя, визначається загальною метою, яка поставлена державою<sup>19</sup>. Звідси випливає, що саме завдяки волі організація має дієздатність, в даному випадку податкову дієздатність, тобто лише завдяки своїй волі, бажанню, меті організація здатна створювати та здійснювати права та обов'язки, які передбачені чинним законодавством.

Відповідно до п. 1 ст. 92 Цивільного кодексу України юридична особа набуває цивільних прав та обов'язків і здійснює їх через свої органи, які діють відповідно до установчих документів та закону.

Отже, організація вже з моменту створення володіє дієздатністю. Вона самостійно, через свої органи набуває права і здійснює обов'язки в податкових правовідносинах. Характерною особливістю податкової дієздатності організації є те, що самостійна участь організації в податкових правовідносинах зумовлена не власним розсудом, а вимогою належної поведінки, вираженої в її обов'язках.

Особливим елементом податкової правосуб'єктності організації виступає деліктоздатність. Вона є важливою складовою її правосуб'єктності. Як слушно зазначає Р.О. Сергієнко, за своїм функціональним призначенням вона має подвійне навантаження. По-перше, деліктоздатність є особливого роду гарантією, що забезпечує виконання суб'єктами своїх обов'язків під загрозою можливості

залучення до відповідальності. По-друге, завдяки деліктоздатності стає можливим відшкодування втрат держави або муніципального утворення в результаті порушення організацією своїх обов'язків по сплаті податків і зборів. Податкову деліктоздатність слід визначити як здатність організації за порушення своїх обов'язків нести відповідальність у випадках, передбачених податковим законодавством<sup>20</sup>.

Якщо у організації є податкові обов'язки та права, то, щоб їх дотримуватися, потрібно нести за ці дії юридичну відповідальність. А це означає, що деліктоздатність повинна виражатися в імперативному характері й закріплюватися в Законі. Якщо в законодавчому акті визначені податкові обов'язки та права організації, а не передбачено юридичну відповідальність, то вона може не виконувати їх в повному обсязі. Якщо ж за податкові обов'язки та права в законодавчому акті передбачено юридичну відповідальність, яка настає в разі порушення податкових обов'язків та прав, то організація буде їх дотримуватися та виконувати. Тому вважаємо, що податкова деліктоздатність притаманна організації – платнику податку. Отже, організація може здійснити податкові обов'язки та права лише тоді, коли вона зможе самостійно нести юридичну відповідальність за свої дії щодо сплати податків до бюджетів, які передбачені чинним законодавством України. Відтак податкова правосуб'єктність організації складається з податкової правоздатності, податкової дієздатності та податкової деліктоздатності.

Таким чином, поняття податкової правосуб'єктності розкривається у правових категоріях податкової правоздатності, податкової дієздатності та податкової деліктоздатності. Під податковою правосуб'єктністю організації слід розуміти передбачену податковим законодавством здатність мати, набувати і здійснювати своїми діями обов'язки і права у податкових відносинах, а також нести відповідальність за порушення своїх обов'язків у сфері оподаткування.

1. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – М., 2005. – С. 525. 2. Якушев А.О. Эффективность налогового-правового регулирования деятельности организаций. – М., 2004. – С. 148–150. 3. Винницький Д.В. Субъекты налогового права. – М., 2000. С. 11–12. 4. Грось Л. Участие публично-правовых образований в отношениях собственности: гражданско-правовые проблемы // Хозяйство и право. – 2001. – № 5. – С. 33. 5. Гаврилюк Р.Л. Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. – Чернівці, 2002. – С. 109. 6. Там само. – С. 109. 7. Алексеев С.С. Общая теория права. В 2 т. Т. II. – М., 1982. – С. 144. 8. Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финансовое право: Уч. пособие. – Х., 2003. – С. 39. 9. Там само. – С. 38. 10. Винницький Д.В. Цит. праця. – С. 12. 11. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. – М., 1974. – С. 120. 12. Податкове право: Навч. посіб / Г.В. бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік та ін.; За ред. М.П. Кучерявенка. – К., 2003. С. 16. 13. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М., 2001. – С. 125. 14. Староверова О.В. Теоретические аспекты налогового права и налогообложения. М.: 2000. – С. 46. 15. Перепелица М.А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине: Монография. – Х., 2003. – С. 89. 16. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалова. – М., 1997. – С. 386; Гуреев В.И. Налоговое право. – М., 1995. – С. 47. 17. Винницький Д.В. Цит. праця. – С. 105. 18. Перепелица М.А. Цит. праця. – С. 89. 19. Братусь С.Н. Юридические лица в Советском гражданском праве. – М., 1947. – С. 46. 20. Якушев А.О. Цит. праця. – С. 155.