

К ВОПРОСУ О ПРАВОСУБЪЕКТНОСТИ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Александр Головашевич,

*аспирант кафедры финансового права
Национальной юридической академии Украины
им. Ярослава Мудрого,
г. Харьков*

Вопрос правового статуса является достаточно новым в теории налогового права, что обусловлено, прежде всего, недостаточным ее развитием в советский период. Статус предполагает наличие признаков, характеризующих определенное положение какого-либо объекта, явления, его взаимосвязь и взаимодействие с окружающими процессами. Слово «статус» в переводе с латыни означает положение кого-либо или чего-либо [1, с. 355].

Понятие правового статуса рассматривается в научной литературе с разных сторон, выделяется несколько видов правового статуса: индивидуальный статус, отраслевой статус, профессиональный, служебный статус и т. д. [2, с. 94]. Однако для определения статуса налогоплательщика наиболее логичным представляется анализ именно отраслевого статуса, который определяется нормами конкретной отрасли права. Согласно Закону Украины «О налоге с доходов физических лиц» плательщиками налога на доходы физических лиц признаются резиденты, получающие доходы как на территории Украины, так и за ее пределами, и нерезиденты, получающие доходы с источником происхождения на территории Украины (ст. 2).

Рассматривая правовой статус плательщика налога, прежде всего, необходимо обратить внимание на такое юридическое свойство физического лица, как налоговая правосубъектность. Данная категория является одной из наиболее важных, базовых категорий налогового права.

Целью настоящей статьи является анализ составляющих элементов правосубъектности, сопоставление различных точек зрения на соотношение элементов налоговой правосубъектности между собой, рассмотрение момента возникновения налоговой правоспособности и налоговой дееспособности.

Наличие правосубъектности является предпосылкой, условием для реализации налогового правоотношения, так как, владея ею, субъекты налоговых правоотношений получают возможность иметь и реализовывать определенные налоговые права и обязанности. Таким образом, исходя из общетеоретического понятия правосубъектности, под *налоговой правосубъектностью* следует понимать установленную нормами финансового права способность субъекта быть носителем и реализовывать юридические права и обязанности в сфере налогообложения [3, с. 373].

Следует согласиться с М. Матузовым, который определяет правосубъектность как возможность или способность лица быть субъектом права [4, с. 522]. В таком контексте акцентируется внимание на связи субъекта права с правосубъектностью, т. е. присущим ему свойством.

Среди элементов правосубъектности можно выделить правоспособность, дееспособность и деликтоспособность как элемент дееспособности. Под *правоспособностью* понимают способность субъекта иметь определенные права и обязанности. Н. Кучерявенко определяет налоговую правоспособность как предусмотренную нормами налогового права способность иметь права и обязанности по поводу уплаты налогов, т. е. возможность лица быть участником налоговых правоотношений. Содержанием налоговой правоспособности является совокупность прав и обязанностей, которые субъекты могут иметь в соответствии с действующим законодательством [5, с. 23].

Наличие налоговой дееспособности позволяет участнику правоотношения законными волевыми действиями реализовать свои права и выполнять возложенные на него обязанности. Иными словами, *налоговая дееспособность* – это предусмотренная нормами налогового права спо-

способность своими действиями создавать и реализовывать права и обязанности [5, с. 23–24]. *Деликтоспособностью* признается способность лица нести ответственность за нарушение норм права.

В разрешении вопроса о структуре налоговой правосубъектности нет единого мнения. Ряд ученых не считают необходимым выделение дееспособности и деликтоспособности в качестве элементов правосубъектности и отождествляют последнюю с правоспособностью. Так, С. Кечекьян считал, что правоспособность включает в себя дееспособность, что лицо, становясь обладателем определенных прав, не приобретает новых качеств, кроме тех, которые полностью связаны с содержанием приобретаемых им прав и возлагаемых на него обязанностей, а лишь реализует ту способность, которая была присуща ему ранее [6, с. 85]. Подобной точки зрения придерживался и А. Венедиктов [7, с. 615].

Некоторые современники также отождествляют налоговую правоспособность и правосубъектность. О. Бакун считает, что налоговая правосубъектность и налоговая деликтоспособность вытекают из налоговой правоспособности и являются производными от нее [8, с. 88].

По нашему мнению, более логичным представляется мнение ученых, выделяющих налоговую дееспособность в составе налоговой правосубъектности в качестве отдельного элемента. Так, С. Алексеев считал, что правосубъектность содержит два структурных элемента: способность владеть правами и обладать обязанностями (правоспособность) и способность самостоятельно реализовывать принадлежащие лицу права и исполнять возложенные на него обязанности (дееспособность). Подобного мнения придерживаются Н. Кучерявенко и Ю. Крохина, которые считают, что налоговые правоспособность и дееспособность дополняют друг друга и являются взаимозависимыми категориями [5, с. 24; 9, с. 232]. Мы поддерживаем такую точку зрения, поскольку для полной реализации принадлежащих субъекту прав и обязанностей наличие этих двух составляющих налоговой правосубъектности является необходимым условием, так же, как и отсутствие одной из них делает невозможным полноценное участие субъекта в правоотношении, а в определенных случаях исключает возможность такого участия вообще.

Следует также отметить, что правосубъектность в гражданско-правовом, трудовом и налоговом аспектах имеет различную природу. Это обусловлено, прежде всего, принадлежностью той или иной отрасли права к частным или публичным отраслям, вследствие чего изменяется и метод правового регулирования: в частных отраслях превалирует диспозитивный, а в публичных – императивный метод. Налоговое право является сложным институтом финансового права и ему, как и финансовому, присущ императивный метод регулирования. С. Братусь объясняет различие между правоспособностью и дееспособностью с точки зрения возможности осуществления воли, что является одним из существенных моментов участия в правоотношении [10, с. 30].

При анализе налоговой правоспособности следует обратить внимание на момент возникновения таковой. Ряд ученых привязывает момент возникновения налоговой дееспособности к возрасту лица, другие – к моменту рождения, третьи – к наступлению определенных событий. Встречаются также и комбинации названных точек отсчета.

Многие ученые склоняются к тому, что налоговая правоспособность возникает с момента рождения субъекта [11, с. 28; 12, с. 65; 13, с. 97]. По нашему мнению, такая позиция представляется наиболее рациональной, однако существуют и иные мнения по этому поводу. Так, Ю. Крохина считает, что «...налоговая правоспособность образуется с момента возникновения (рождения ребенка, вступления в наследство и т. п.), дееспособность – по достижении определенного условия (регистрация в качестве предпринимателя, достижение определенного возраста и т. д.) [9, с. 232].

Несколько иное мнение по данному вопросу имеет В. Гуреев. Он считает, что налоговая правоспособность может наступать только после возникновения у субъекта гражданской правоспособности. Свою точку зрения В. Гуреев обосновывает необходимостью наличия имущества у физических лиц и возможностью иметь право пользоваться таким имуществом, выполнять какую-либо работу и получать определенную прибыль. С такой точкой зрения сложно согласиться. Одной из сторон налоговых правоотношений всегда выступает государство в лице уполномо-

ченних органів, наділених властними повноваженнями, т. е. існує чітка імперативна установка на виконання розпоряджень таких органів іншими учасниками податкових правовідносин. Внаслідок даної особливості податкова і громадянська правосуб'єктність мають різну природу в силу різного методу правового регулювання і, як наслідок, при таких умовах вкрай рідко один вид правосуб'єктності може мати похідний характер від іншого. В той же час податкова правоспособність є одним із складових елементів податкової правосуб'єктності. Таким чином, логічно зробити висновок, що і податкова дееспособність як складова елемент податкової правосуб'єктності також не може походити від іншого, абсолютно іншого по своїй правовій природі, виду правоспособності.

Р. Халфіна зауважує, що в певних випадках «права можуть належати особам, які не мають зрілої волі, здатністю приймати рішення, здійснювати ці права. В меншій мірі такі особи можуть виконувати обов'язки. Во багатьох випадках суспільних відносин вказані особи не мають правосуб'єктності» [14, с. 120]. Очевидно, що в таких випадках особи все ж мають правоспособність, однак відсутність дееспособності робить неможливим їх повноцінне участь в правовідносинах, т. е. вони не мають правосуб'єктності.

Таким чином, *податкова дееспособність* – це передбачена нормами податкового права здатність особи своїми цілеспрямованими діями реалізовувати належні їй права і виконувати покладені на таку особу обов'язки.

В науці податкового права немає єдиного висновок про момент набуття податкової дееспособності. Д. Винницький, вважає, що суб'єкт набуває податкової дееспособності з набуттям 16-річного віку. З цього моменту держава надає особі індивідуальний податковий номер і визнає його податково-дееспособним. В той же час можливі ситуації, коли обов'язок по сплаті податку виникає у особи, не досягнувши 16-річного віку. Наприклад, дитина може отримати спадщину або цінний подарунок, т. е. об'єкти, підлягають податковому оподаткуванню. В таких випадках застосовується інститут

податкового представництва, і податкову обов'язок реалізують представителі такої особи. Однак особа може здійснювати самостійну трудову діяльність і отримувати доходи до досягнення 16-річного віку. При цьому можна говорити про обмежену дееспособність.

М. Матузов серед елементів правосуб'єктності поряд з правоспособністю і дееспособністю виділяє деликтоспособність як здатність відповідати за правопорушення. По нашому висновок, деликтоспособність має місце тільки в разі порушення в виконанні податкової обов'язок, тому вкрай рідко варто мати деликтоспособність в одному ряду з правоспособністю і дееспособністю, які постійно взаємодіють і доповнюють одне одного незалежно від наявності правопорушення.

Достатньо аргументованою вважається точка зору М. Карасевої, яка виділяє в складі податкової дееспособності податкову деликтоспособність як здатність особи нести відповідальність за повне податкове правопорушення [13]. Внаслідок цього, що податкові обов'язок є визначальними при характеристиці податкової правосуб'єктності, реалізувати їх в повній мірі може тільки особа, здатна самостійно нести відповідальність за свої дії в сфері оподаткування [15, с. 110].

Аналізуючи нормативне закріплення статусу плательщика податку на доходи фізичних осіб, необхідно звернути увагу на наявність колізій правових норм общеподаткового законодавства і спеціальних податкових законів. Так, Законом України «Про систему оподаткування» закріплена норма, відповідно до якої обов'язок фізичної особи в відношенні сплати податку і зборів припиняється в разі його смерті (ст. 9). Така позиція вважається найбільш логічною. Для наявності обов'язок сплатити податок необхідно наявність як мінімум основних елементів механізму даного податку, до якого відноситься і суб'єкт оподаткування. В разі відсутності будь-якого з цих елементів не може виникати і обов'язок по сплаті податку.

І. Кучеров вважає, що «обов'язок по сплаті того або іншого податку або збору виникає на плательщика податку або зборів з моменту виникнення у нього

соответствующего объекта налогообложения...» [16, с. 106]. Из смысла данного определения вытекает, что для наличия налоговой обязанности необходимым условием является наличие субъекта, на которого она возлагается. Что касается прекращения налоговой обязанности, то, по нашему мнению, следует согласиться с Е. Ровинским, Н. Кучерявенко, И. Кучеровым [16, с. 106–107; 17, с. 160–161; 18, с. 173] и другими учеными, которые выделяют смерть физического лица плательщика налога или признание его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством, в качестве основания для прекращения налоговой обязанности.

При отсутствии плательщика налога не может идти речь и о волеизъявлении при передаче части материальных благ, подлежащих уплате в качестве налога, т. е. отсутствует правосубъектность лица. В то же время Закон Украины «О налоге с доходов физических лиц» содержит норму, которая противоречит как общим законам о налогообложении в Украине, теоретическому представлению о налоговой обязанности, так и здравому смыслу, в частности, о моменте прекращения налоговой обязанности. В соответствии с ч. 3 ст. 2 этого Закона в случае смерти плательщика налога на доходы физических лиц или признания его судом умершим либо безвестно отсутствующим налог за последний налоговый период уплачивается из активов такого налогоплательщика (начисленных в его пользу доходов) при открытии наследства. В этом контексте перечисление суммы налога может иметь лишь принудительный характер, так как умершее физическое лицо не сможет уже изъявить свою волю по уплате налога. Ввиду отсутствия плательщика действие по перечислению налога в бюджет мог бы произвести нотариус как налоговый агент, однако взыскание суммы налогового долга по исполнительным записям нотариуса запрещено законодательно; активы плательщика налога могут быть принудительно взысканы в счет погашения его налогового долга исключительно на основании решения суда (Закон Украины «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетными и государственными целевыми фондами»). Однако такое решение не может быть вынесено судом в отно-

шении умершего физического лица, как не может быть подан иск с такими требованиями. Очевидно, что законодателю следует исключить ч. 3 ст. 2 этого Закона.

Выводы

Налоговая правоспособность и налоговая дееспособность взаимосвязаны, дополняют друг друга и составляют налоговую правосубъектность; в то же время налоговая деликтоспособность является элементом налоговой дееспособности. Эти теоретические категории являются весьма важными для реализации механизма конкретного налога, имеют определяющее значение для практического закрепления его элементов на законодательном уровне.

Литература

1. *Юридический энциклопедический словарь* / Под ред. А. Я. Сухарева. – М., 1987. – 684 с.
2. *Воеводиц Л. Д.* Юридический статус личности в России. – М., 1997. – 244 с.
3. *Проблемы общей теории права и государства* / Под ред. В. С. Нерсесянца. – М., 1999. – 784 с.
4. *Теория государства и права* / Под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. – М., 1997. – 672 с.
5. *Налоговое право Украины* / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Х., 2004. – 488 с.
6. *Кечекьян С. Ф.* Правоотношения в социалистическом обществе. – М., 1958. – 318 с.
7. *Венедиктов А. В.* Государственная социалистическая собственность. – М., 1948. – 834 с.
8. *Бакуи О. В.* Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки: Дис. ... канд. юрид. наук. – Чернівці, 2000. – 170 с.
9. *Налоговое право России* / Отв. ред. Ю. А. Крохина. – М., 2004. – 720 с.
10. *Братусь С. Н.* Юридические лица в советском гражданском праве. – М., 1947. – 226 с.
11. *Кучерявенко Н. П.* Основы налогового права. – Х., 2001. – 384 с.
12. *Гриценко В. В.* Гражданин как субъект налогового права Российской Федерации. – Воронеж, 1997. – 142 с.
13. *Карасева М. В.* Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица // *Хозяйство и право*. – 1996. – № 7. – С. 97–105.
14. *Халфина Р. О.* Общее учение о правоотношении. – М., 1974. – 351 с.
15. *Пришва Н. Ю.* Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів. – К., 2003. – 280 с.
16. *Кучеров И. И.* Налоговое право России. – М., 2001. – 373 с.
17. *Ровинский Е. А.* Основные вопросы теории советского финансового права. – М., 1960. – 189 с.
18. *Основы налогового права* / Под ред. Н. П. Кучерявенко. – Х., 2003. – 384 с.

5084

ПІДПРИЄМНИЦТВО, ГОСПОДАРСТВО і ПРАВО

*Власність з точки
зору філософії*

*Господарсько-правовий
статус холдингових
компаній*

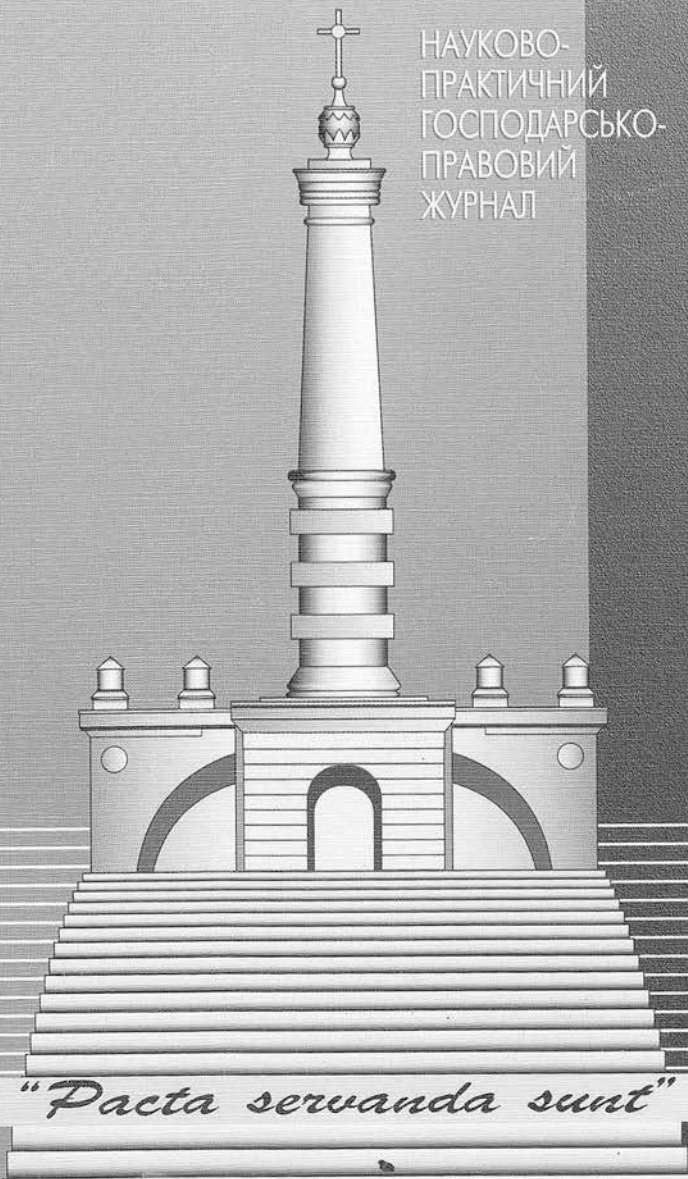
Право на страйк

*Мета покарання:
антропологічний підхід*

*Всебічний аналіз
поняття «потерпілий»*

НАУКОВО-
ПРАКТИЧНИЙ
ГОСПОДАРСЬКО-
ПРАВОВИЙ
ЖУРНАЛ

5
2007(137)



"Pacta servanda sunt"

5
2007 (137)

ПІДПРИЄМНИЦТВО, ГОСПОДАРСТВО і ПРАВО

Щомісячний науково-практичний
господарсько-правовий журнал
видається з 1 січня 1996 р.

ІНСТИТУТ ПРИВАТНОГО ПРАВА
І ПІДПРИЄМНИЦТВА
АПРН УКРАЇНИ

СПІЛКА ЮРИСТІВ УКРАЇНИ
ІНСТИТУТ ДЕРЖАВИ І ПРАВА
НАН УКРАЇНИ

Шеф-редактор
МАКАРОВА
Алла Іванівна

Редакційна
колегія:

ХАВРОНИК
Микола Іванович
головний
науковий
редактор

МЕЛЬНИК
Микола Іванович
заст. головного
наукового
редактора

ДЕМЧЕНКО С.
ЗАДОЯ А.
ЗАКАЛЮК А.
КУБКО Е.
КУЗНЕЦОВА Н.
МАМУТОВ В.
МАХІНЧУК В.
НАВРОЦЬКИЙ В.
ТКАЧЕНКО Н.
ТОРГАШИН О.
ХМІЛЬ Ф.
ЧЕЧЕТОВА Н.
ЧУБУКОВА О.
ШАКУН В.
ШЕГДА А.

ТРОФІМОВ
Сергій Станіславович
радник головного
наукового
редактора

ФІЛОСОФІЯ ПРАВА		
<i>Лідія Івершенко</i>	Теорії власності	3
МІЖНАРОДНЕ ПРАВО		
<i>Олександр Брильов</i>	Імунітет державної власності України: дві доктрини та сучасність	6
ЦИВІЛЬНЕ ПРАВО, МІЖНАРОДНЕ ПРИВАТНЕ ПРАВО		
<i>Микола Галянич</i>	Соціальне значення житлового законодавства	10
<i>Оксана Козлова</i>	Проблемні питання визначення кола суб'єктів права на комерційне (фірмове) найменування за чинним законодавством України	12
<i>Володимир Богославець</i>	Фізична особа – суб'єкт надання правових послуг	16
<i>Андрій Гриняк</i>	Спірні питання договорів дарування та довічного утримання як підстав виникнення спільної власності громадян	20
<i>Александр Головашевич</i>	К вопросу о правосубъектности физических лиц	24
<i>Володимир Балдинюк</i>	Питання обходу закону в кодифікаційних актах з міжнародного приватного права	28
<i>Дмитро Павленко</i>	Принцип добросовісності в договорному праві країн загальної системи права	30
АКТУАЛЬНИЙ КОМЕНТАР		
<i>Володимир Кравчук</i>	Правові наслідки виходу із господарського товариства	34
ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО		
<i>Вікторія Мілаш</i>	Про розвиток господарсько-правового регулювання договірних відносин	36
<i>Олександр Віхров, Наталія Ібрагімова</i>	До питання про господарсько-правовий статус холдингових компаній	41
<i>Юрій Жорнокуй</i>	Проблеми співвідношення категорій «управління майном» та «управління активами» в контексті довірчих відносин корпоративного інвестування	46
<i>Віталій Пашков</i>	Інституціональний механізм господарсько-правового забезпечення регулюючого впливу держави на здійснення діяльності в галузі охорони здоров'я	50
<i>Ірина Шербак</i>	Правове забезпечення зовнішньоекономічної діяльності відокремлених підрозділів підприємств	54
<i>Людмила Дешко</i>	Правове регулювання господарювання у сфері охорони здоров'я: проблеми вдосконалення спеціального законодавства	57
<i>Дмитро Александров</i>	Правові аспекти передачі прав на об'єкти промислової власності окремо та в межах трансферу технологій	62
<i>Олександр Давидюк</i>	Створення технологій: проблеми правового регулювання	66
АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО, ФІНАНСОВЕ ПРАВО		
<i>Андрій Манжула</i>	Суб'єкти адміністративно-правового регулювання соціально-культурної сфери	70
<i>Дмитро Приймаченко</i>	Проблеми та перспективи модернізації адміністративної діяльності митних органів	74

Юлія Вітокіна	Форми та методи адміністративно-правової діяльності у сфері соціального захисту населення	79
Віталій Кобринський	Предметна компетенція контрольних органів у сфері боротьби з тероризмом	83
Володимир Майоров	Принципи функціонування інституціональної антитерористичної системи України	87
Ігор Криницький	Про місце податково-процесуальних норм у системі фінансового права	90
Павло Дуравкін	Договір податкової поруки: проблеми теорії та практики	93
ТРУДОВЕ ПРАВО. ПРАВО СОЦІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ		
Наталія Швець	Порядок проведення страйку: спірні питання	96
Ірина Кременчук	Накопичувальний пенсійний фонд як одна із складових пенсійного забезпечення в Україні	100
КОНСТИТУЦІЙНЕ ПРАВО		
Марія Процишен	Аналіз чинного та перспективного законодавства про право на страйк	104
Тетяна Шевченко	Дострокове припинення повноважень народного депутата України у разі його невходження до складу депутатської фракції політичної партії або виходу із складу такої фракції	108
Ярослав Журавель	Форми управлінської діяльності органів місцевого самоврядування	113
ІСТОРІЯ ДЕРЖАВИ І ПРАВА		
Ірина Зарицька	Правове регулювання земельних відносин у Західній області Української Народної Республіки	117
Квітослава Малючок	Формування правосвідомості українців на етапі демократизації України	121
Олександр Бідей	Ефективність правової політики	123
КРИМІНАЛЬНЕ ПРАВО		
Ярославна Матвійчук	Кримінально-правова охорона у сфері безпеки дорожнього руху або експлуатації транспорту в Україні	126
Оксана Яремко	Мета покарання в контексті антропологічного підходу до права	129
Микола Гаращук	Психологічні аспекти адекватності покарання у виді позбавлення волі соціально-правовій природі злочину	134
Володимир Гримайло	Неоднорідне психічне ставлення особи до обставин вчиненого нею злочину: загальна постановка проблеми	137
КРИМІНАЛЬНИЙ ПРОЦЕС. КРИМІНАЛІСТИКА		
Нікіфор Картов, Тетяна Панасюк	Кримінально-процесуальний, кримінально-процесуальний та віктимологічний аналіз поняття «потерпілий»	142
Оксана Коломієць	Питання участі захисника під час розслідування злочинів у сучасних умовах	146
Галина Мацьків	Строки як гарантії здійснення прокурорського нагляду за дотриманням законів при реалізації заходів процесуального примусу	150
Олена Островська	Взаємодія слідчого та оперативних підрозділів при розслідуванні крадіжки	154
СУДОВСТРІЙ		
Інна Бабій	Незалежність судової влади в особі судді – запорука демократичної держави	160
ЕКОНОМІКА		
Іван Грищенко	Формування конкурентного середовища на ринку послуг України	163
Валентин Предборський	Тінізаційний потенціал глобальних відносин наднаціонального рівня та стратегія його обмеження	167
Оксана Польова	Сучасне трактування економічної сутності банківської послуги	173
РЕЦЕНЗІЯ		
В. Мандибура	Інвестиційна діяльність акціонерних товариств: проблеми та нові підходи	3 стр. обл.