

5. Кодекс законів про сім'ю, опіку, шлюб і акти громадянського стану УРСР від 31 травня 1926 р. // СУ УССР. – 1926. – № 67-69. – Ст. 440.
6. Матвеев Г.К. История семейно-брачного законодательства Украинской ССР / Г.К. Матвеев. – К. : Изд-во КГУ, 1960.
7. Кодекс про шлюб та сім'ю УРСР від 20 червня 1969 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1969. – № 26. – Ст. 204; 1970. – № 2. – Ст.16.
8. Ариванюк Т.О. Правове регулювання відносин власності між подружжям / Т.О. Ариванюк : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. – К., 2002.

УДК 347.157:347.73:336.22

*С.В. Пархоменко-Цироцянюц*

### ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ВІКУ НАСТАННЯ ДІЄЗДАТНОСТІ ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

Суб'єктом будь-яких правовідносин може бути особа, яка наділена правосуб'єктністю. В загальній теорії права виділяють загальну, галузеву та спеціальну правосуб'єктність [18, с. 487]. Податкова правосуб'єктність фізичної особи є складовою частиною галузевої фінансової правосуб'єктності, оскільки податкове право є інститутом фінансового. М.О. Перепелиця справедливо відзначає, що специфіка податкової правосуб'єктності полягає у тому, що вона визначає конкретний вузький круг суб'єктів податкових правовідносин, виділяючи із всієї сукупності фінансових прав та обов'язків, конкретно-визначені – податкові права та обов'язки [12, с. 45].

В умовах ринкової економіки фізичні особи стають активними учасниками податкових правовідносин, оскільки значно зростає податковий тягар. І в зв'язку з цим відзначається, що при побудові правової держави існує необхідність створення надійних гарантій для особистості у правовідносинах. Такі гарантії можуть бути забезпечені тільки у тому випадку, якщо буде вирішене питання про те, з якого віку фізична особа може бути учасником фінансових правовідносин і, як наслідок, нести податкову відповідальність [3, с. 131].

Виходячи із загальнотеоретичного поняття правоздатності [18, с. 484], можна визначити податкову правоздатність як визнану державою загальну можливість мати передбачені законом права й обов'язки в сфері оподаткування, здатність бути їх носієм. Податкова правоздатність особи виникає в момент її народження. Інакше складається ситуація щодо податкової дієздатності – здатності здійснювати юридичні права і своїми діями здобувати обов'язки. У більшості галузей права (трудоному, цивільному, адміністративному) встановлений вік, з якого особа має право вступати до правовідносин. У фінансовому праві, зокрема податковому, такий вік не встановлений, і в деяких випадках визначається за допомогою інших галузей права. Так, норми цивільного права встановлюють вік, з якого особа може укласти цивільні угоди або бути суб'єктом підприємницької діяльності. Автоматично в особи, яка укладає певні угоди, або стаючи суб'єктом підприємницької діяльності, одержує доход, виникає обов'язок щодо

сплати податку. Норми трудового права, у свою чергу, встановлюють вік, з якого особа має право вступати у трудові правовідносини і, отже, одержувати доход у вигляді заробітної платні.

З огляду на вищесказане, роботи ряду вчених свідчать про похідний характер податкової дієздатності [4, с. 97–105; 9, с. 203; 20, с. 182–189; 21, с. 195]. Відзначається, що податкові правовідносини, які мають певну цілісність, системність можна розглядати як відносини, що послідовно підключаються на окремому етапі правового регулювання і перед цим повинні пройти підтвердження іншими правовідносинами, що знаходяться на стику [6, с. 76].

Такий підхід логічний, але вважаємо за необхідне висловити свою точку зору. Обґрунтовано Д.В. Вінницький стверджує, що “не можна визнати вірним твердження, що об’єкт оподаткування може виникнути лише в особи, дієздатної з позицій цивільного і (або) трудового законодавства” [2, с. 97]. Наявність об’єкта оподаткування в особи не пов’язується з наявністю у неї цивільної або трудової дієздатності. Недієздатна особа може одержати у свою власність об’єкт оподаткування в результаті дарування або спадкування. Схожої позиції дотримується і М.О. Перепелиця, стверджуючи, що податкова дієздатність і правоздатність мають відособлений (а не похідний) характер щодо інших галузевих видів правосуб’єктності [11, с. 12]. Але разом із тим, не можна не визнати зв’язок податкового права з цивільним і трудовим.

Запропонований вік настання податкової дієздатності на рівні 14 років [17, с. 8; 20, с. 184–187], сам по собі відкидає можливість цього, тому що, наприклад, реєстрація фізичної особи як суб’єкта підприємницької діяльності вимагає наявності паспорта, ідентифікаційного номера. Крім того, дієздатність виражається у здійсненні особою дій, спрямованих на: а) придбання прав і створення обов’язків; б) здійснення прав і обов’язків; в) здатність нести відповідальність за податкові правопорушення [1, с. 137]. З огляду на такий немаловажний елемент податкової дієздатності як здатність нести самостійно відповідальність Д.В. Вінницький справедливо відзначає, що вік настання деліктоздатності (здатності нести самостійну відповідальність) і дієздатності повинні збігатися, тому що необмежена самостійна участь у податкових правовідносинах “безвідповідальних суб’єктів” є неприпустимою. Вчений пропонує встановити вік настання податкової дієздатності з 16 років, тому що саме з цього віку, згідно зі ст. 107 Податкового кодексу Російської Федерації, фізичні особи притягуються до податкової відповідальності [2, с. 98–99]. До моменту досягнення особою віку, з якого вона може притягатися до податкової відповідальності або у випадку визнання особи недієздатною, така особа може брати участь у податкових правовідносинах через свого законного представника. Таким чином, складається ситуація, коли податкова правоздатність однієї особи доповнюється дієздатністю іншої [2, с. 99].

Раніше, за часів дії Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок із громадян” від 26 грудня 1992 р., питання про податкову дієздатність фізичної особи мало скоріше науковий інтерес, ніж практичне значення. Специфіка об’єкта оподаткування припускала досягнення особою віку трудової дієздатності (за доходами, отриманими як винагорода за виконання трудового

договору) і цивільної дієздатності (при сплаті податку з доходів, отриманих від заняття підприємницькою діяльністю, виконання договорів цивільно-правового характеру). І, отже, на практиці питання щодо податкової дієздатності фізичних осіб вирішувалося за допомогою норм цивільного і трудового права. Але набуття чинності Законом України “Про податок з доходів фізичних осіб” [16], який увів оподаткування майна, що переходить у порядку спадкування або дарування, привело до того, що питання про податкову дієздатність фізичної особи стало особливо гострим і його вирішення є необхідним не тільки для наукових цілей, але і, насамперед, для практичних.

Згідно зі ст. 1222 Цивільного Кодексу України [22] спадкоємцями можуть бути фізичні особи, що є живими під час відкриття спадщини, а також особи, що були зачаті під час життя спадкодавця і народжені живими після відкриття спадщини. Частина 4 ст. 1268 ЦК України встановила, що малолітні, неповнолітні, недієздатні особи, а також особи, цивільна дієздатність яких обмежена, вважаються такими, які прийняли спадщину, за винятком випадків, коли вони реалізували у встановленому законом порядку право на відмову від її прийняття (ст. 1273 ЦК України).

Отже, цивільним законодавством вік прийняття особою спадщини необмежений. Відповідно до ст. 13 Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” доход, отриманий платником податків унаслідок прийняття ним у спадщину майна, майнових або немайнових прав підлягає оподаткуванню. Але податковим законодавством не врегульоване питання відносно джерел сплати податкового обов’язку неповнолітнього платника податків, за рахунок яких коштів буде сплачуватися податок з доходів, отриманих у виді спадщини або подарунка.

Якщо вирішення проблеми піде шляхом сплати податку законним представником неповнолітньої або недієздатної особи, це, у свою чергу, викличе ряд питань. По-перше, одним із критеріїв віднесення особи до платника податку є наявність власного джерела доходів і, отже, сплата податку за рахунок таких коштів [8, с. 42; 19, с. 99]. По-друге, у законного представника може не вистачати коштів для сплати податку, і це буде суперечити вимозі щодо персоніфікації сплати податку.

У більшості випадків, вирішуючи питання про момент настання податкової дієздатності, учені намагаються визначити загальну податкову дієздатність фізичних осіб [9, с. 198; 10, с. 643–645]. Деяко відмінна позиція М.П. Кучерявенка, який визначає податкову дієздатність диференційовано, в залежності від того, який податок сплачується. Вчений вважає, що податкова дієздатність фізичної особи виникає по досягненню певної умови – певного віку, отримання права власності на майно або статусу підприємця [7, с. 24].

Такий підхід до вирішення окресленої проблеми більшою мірою дозволяє врахувати особливості кожного з існуючих об’єктів оподаткування. Наприклад, право власності на земельну ділянку відповідно до діючого законодавства може бути отримано по досягненню особою 18-річного віку, отже, земельно-податкова дієздатність фізичної особи настає саме з цього віку, а не раніше. Щодо оподаткування доходів фізичних осіб, залежно від виду одержуваного доходу буде різним об’єм податкової дієздатності і, отже, вік її настання.

Враховуючи, що чинне податкове законодавство пов'язує момент виникнення податкової дієздатності фізичної особи виключно моментом набуття нею об'єкта оподаткування або здійснення діяльності, що є підставою для оподаткування [14; 15; та ін.], цей підхід уявляється найбільш доречним. Слід визнати, що по частині податків податкова дієздатність фізичних осіб є похідною. Наприклад, по податку на землю платником податку може бути особа, яка згідно з чинним законодавством має право на придбання у власність або оренду земельних ділянок, тобто з 18-ти років. По іншій частині податків право власності на об'єкт оподаткування може виникнути з моменту народження (наприклад, в результаті прийняття спадщини) і, отже, з цієї миті виникатиме обов'язок по сплаті податку. Більше того, багатшаровість об'єкту оподаткування по податку з доходів фізичних осіб призводить до неоднозначності настання віку податкової дієздатності, оскільки об'єднує в собі різнорідні доходи. При отриманні доходу у вигляді заробітної платні особа спочатку повинна мати трудову дієздатність, тобто досягти віку 14 років [5, ст. 188]. У цьому випадку така фізична особа здійснюватиме обов'язок по сплаті податку через податкового агента.

Як уже відзначалося вище, можлива ситуація, коли особа, будучи недієздатною, одержує доход у результаті прийняття спадщини, що буде об'єктом оподаткування по Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб". Відносно доходів, отриманих неповнолітніми або недієздатними особами зобов'язання по заповненню і наданню декларації від імені платника податків покладаються на опікуна або піклувальника [16, пп. 18.5.1 п. 18.5 ст. 18]. Таким чином, до моменту досягнення неповнолітньою особою віку повноліття (згідно норм Цивільного кодексу) або у разі визнання особи недієздатною, така особа може брати участь у податкових правовідносинах через свого законного представника. Д.В. Вінницький з цього приводу пише, що складається ситуація, коли податкова правоздатність однієї особи доповнюється дієздатністю іншої [2, с. 99].

Резюмуючи вищесказане, відзначимо, що у податковому праві можливо говорити про вік виникнення обов'язку по сплаті податку у фізичної особи по різних видах податку та різним видам об'єктів оподаткування. Уявляється, що на законодавчому рівні неможливо встановити вік податкової дієздатності фізичної особи, а слід закріпити вік настання податкової відповідальності, який не може вступати в суперечність із віком настання цивільної, адміністративної (особі повинні бути доступні всі правові засоби захисту своїх прав і законних інтересів) і кримінальної відповідальності.

Деякі країни вживають заходів щодо розв'язання цієї проблеми. В Польщі на законодавчому рівні вік обов'язку сплати податку не обмежується віковими рамками, але встановлено розмежування, коли цей обов'язок покладається на батьків, а коли безпосередньо на неповнолітніх. Неповнолітні самостійно сплачують податок з доходів від їх трудової діяльності, стипендій і предметів, які належать їм на праві вільного користування [13, с. 10].

На цей час за нульовою ставкою сплачують податок при отриманні спадщини діти-сироти та діти, позбавленні батьківського піклування [16, п. 13.6 ст. 13]. Звільнити від оподаткування таку групу платників податків неможливо, оскільки

ки це призведе до можливості законного ухилення від оподаткування. Таким чином, в зв'язку з цим доречним є досвід Польщі та, відповідно, його слід впровадити в податкове законодавство України.

### Література

1. Банковско-финансово-правовой словарь-справочник / Автор-составитель Л.К. Воронова. – К. : А.С.К., 1998. – 288 с.
2. Винницький Д.В. Субъекты налогового права / Д.В. Винницький. – М. : НОРМА, 2000. – 192 с.
3. Карасева М.В. Финансовое правоотношение / М.В. Карасева – М. : НОРМА, 2001. – 288 с.
4. Карасева М.В. Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица / М.В. Карасева // Хозяйство и право. – М., 1996. – № 7. – С. 97 – 105.
5. Кодекс законів про працю : за станом на 15.11.2003 р. – К. : ІнЮре, 2004. – 250 с.
6. Кушнар'ова Т.Є. Особливості змісту і характеру регулювання податкових правовідносин / Т.Є. Кушнар'ова // Науковий вісник ЧДУ. – 2000. – Вип. 100. Правознавство. – С. 75 – 77.
7. Налоговое право : учебное пособие / Под ред. проф. Кучерявенко Н.П. – Харьков : Легас, 2004. – 488 с.
8. Основы налогового права : учебно-методическое пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Инвест-Фонд, 1995. – 496 с.
9. Пацурківський П.С. Проблеми теорії фінансового права / П.С. Пацурківський – Чернівці : Вид-во ДУ, 1998. – 275 с.
10. Перепелиця М.О. Податкова правосуб'єктність фізичних осіб: поняття і зміст / М.О. Перепелиця // Бюджетно-податкова політика України. АДПС України. – Ірпінь, 2001. – С. 643 – 645.
11. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. – Харків, 2002. – 18 с.
12. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів. / Н.Ю. Пришва – К. : ЕксОб, 2003. – 280 с.
13. Перепелиця М.А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине / под ред. Н.П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – 186 с.
14. Про плату за землю : Закон України в редакції Закону № 378/96 від 19.09.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 45. – Ст. 238.
15. Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів : Закон України в ред. Закону № 75/97-ВР від 18.02.1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 15. – Ст. 117.
16. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України № 889 від 22.05.03 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
17. Свечнікова О.Г. Правові засади оподаткування фізичних осіб-підприємців: автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. – К., 2001. – 18 с.
18. Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – М. : Юристъ, 1997. – 672 с.
19. Фінансове право : підручник / керівник авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. – Вид. 2-ге, випр. та доп. – Харків : Консум, 1999. – 496 с.
20. Щербанюк О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин. / О.В. Щербанюк – Чернівці : Рута, 2000. – 280 с.
21. Костов М. Финансови правни отношения / М. Костов – София, 1979. – 380 с.
22. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – Ст. 461.