

## До питання про момент виникнення, зміни та припинення податкової правосуб'єктності організації – платника податку



**Ю. В. Оніщик,**  
кандидат юридичних наук,  
капітан податкової міліції

**Р**оль податкової правосуб'єктності в податковому праві є досить важливою. Податкова правосуб'єктність є тією особливістю, якою, відповідно до норм податкового законодавства, наділений окремий суб'єкт податкового права, що дає змогу визнати його учасником податкових відносин.

Проблема податкової правосуб'єктності організацій є однією з найважливіших в теорії податкового права, і її наукова розробка має важливе теоретичне і практичне значення, адже одним з найдохідніших джерел Державного бюджету є податки, які стягуються з юридичних осіб, і якщо чітко не встановити момент виникнення, зміни та припинення можливостей (здібностей) участі організації у податкових правовідносинах, то така організація – платник податку завжди може свідомо відмовитися від участі в тому чи іншому податковому правовідношенні та виконання того чи іншого податкового обов'язку [1, 85].

Податкова правосуб'єктність організацій – платників податків відіграє важливу роль в податкових правовідносинах, тобто є тією обов'язковою умовою, за якої відбувається порозуміння 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 надає 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 справедливо 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, кордони. 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 рамках 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 [2, 148–150].

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.*

Одним з найважливіших питань, що стосуються податкової правосуб'єктності організацій, є питання про момент її виникнення [1, 89]. У теорії податкового права існують різні точки зору з цього приводу.

Так, В. І. Гуреев об'єднує момент набуття податкової правосуб'єктності організації з придбанням цивільної правосуб'єктності. Вчений зазначає, що організація вважається створена з моменту її державної реєстрації і цей фактор має важливе значення для оподаткування, тому що таким чином встановлюється дата, з якої починається економічна діяльність організації і, як наслідок, визначається момент справляння податків за конкретний податковий період [3, 47].

Аналогічної позиції дотримується і А. В. Бризгалін, який вважає, що будучи юридичною особою у відповідності з цивільним законодавством, така особа одночасно здобуває статус платника податку, тобто у неї виникає податкова правосуб'єктність [4, 386].

Отже, А. В. Бризгалін та В. І. Гуреев вважають, що податкова правосуб'єктність у організації виникає з моменту державної реєстрації, оскільки цей юридичний факт є тією основою, на якій організація має право здійснювати підприємницьку або іншу встановлену чинним законодавством діяльність, а це, у свою чергу, призводить до того, що у неї може виникнути прибуток (дохід), що змусить її після закінчення податкового періоду сплатити податок.

У свою чергу, Д. В. Вінницький виникнення податкової правосуб'єктності організації пов'язує з постановкою її на податковий облік [5, 105]. Вчений відводить постановці організації на податковий облік роль певної податкової реєстрації, після якої колективний суб'єкт може вважатися повноправним учасником податкових правовідносин.

На його думку, реалізувати значну кількість податкових прав, які вимагають активних дій податкових та інших державних органів, організація може лише після проходження саме податкової реєстрації, тобто після постановки на податковий облік. Так, організація як платник податків має право отримувати від податкових органів за місцем обліку безкоштовну інформацію про діючі податки і збори та податкове законодавство. Очевидно, що реалізувати це право, а також права отримувати відстрочку, розстрочку, податковий кредит, інвестиційний податковий кредит тощо суб'єкт може лише після постановки на податковий облік [5, 105–106].

До того ж самостійне виконання організацією багатьох податкових обов'язків або надто складно, або в принципі неможливо і не має сенсу без проходження податкової реєстрації. Наприклад, регулярне виконання обов'язку по сплаті податків вимагає наявності банківського рахунку, а він не може бути відкритий організації на законних підставах без її попередньої постановки на податковий облік. Незрозуміло також, як організація, яка ухиляється від постановки на податковий

облік, буде мати можливість виконати і відповідно буде реально виконувати такі податкові обов'язки, як подання до податкового органу за місцем обліку в установленому порядку податкових декларацій, документів, необхідних для сплати податку, виконувати інші обов'язки, передбачені податковим законодавством [5, 106].

Таким чином, незважаючи на те, що в певних випадках право допускає участь організації в податкових правовідносинах (переважно охоронних) до її постановки на податковий облік, в цілому буде правильно пов'язувати виникнення податкової правосуб'єктності колективного суб'єкта саме з завершенням процедури податкової реєстрації (постановкою на податковий облік) [5, 106].

Цієї ж думки дотримується і М. О. Перепелиця і, не погоджуючись з А. В. Бризгаліним, зазначає, що однією з невід'ємних умов існування організації є наявність окремого рахунку, який не може бути відкритий без постановки на облік в податковому органі [1, 89].

З цього приводу А. Й. Іванський зазначає таке. Думка, що момент виникнення податкової правосуб'єктності, пов'язаний з постановкою юридичної особи на податковий облік, заслуговує на увагу, але разом з тим містить ряд спірних питань. По-перше, це той факт, що сама постановка на податковий облік юридичної особи вже відбувається в рамках податкових правовідносин. По-друге, здійснення підприємницької діяльності без постановки на податковий облік не звільняє юридичну особу від інших обов'язків (наприклад, ведення бухгалтерського обліку, сплати обов'язкових платежів) і не обмежує її права (наприклад, оскаржувати дії податкових органів).

Момент виникнення податкової правосуб'єктності пов'язаний з обов'язком особи щодо постановки на податковий облік. Постанова на податковий облік безпосередньо слідує за набуттям статусу юридичної особи, але не податковий облік породжує податкову правосуб'єктність, а навпаки.

Висновок про те, що податкова правосуб'єктність юридичної особи не пов'язана із постановкою на податковий облік, можна зробити також виходячи із змісту частини першої ст. 67 Конституції України, яка передбачає, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Тобто, обов'язок сплачувати податки і збори є безумовним для всіх юридичних осіб, починаючи з моменту їх створення [6, 171–172].

Погоджуючись з поглядами А. В. Бризгаліна, В. І. Гуреева та А. Й. Іванського, вважаємо, що податкова правосуб'єктність організації виникає з моменту державної реєстрації, оскільки постановка її на податковий облік є однією з процедур

державної реєстрації.

Згідно п. 4 ст. 91 Цивільного кодексу України цивільна правосуб'єктність юридичної особи виникає з моменту її створення і припиняється з дня внесення запису про її припинення до Єдиного державного реєстру.

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 та дати внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру та відомості з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи.

Згідно 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 вище норми чітко простежується механізм виникнення податкової правосуб'єктності юридичної особи. Організація, незалежно від свого бажання, автоматично стає на податковий облік в податкових органах. Державний реєстратор зобов'язаний поінформувати податковий орган про державну реєстрацію організації. Після цього податкові органи здійснюють постановку організації на податковий облік.

Отже, організація – платник податку стає суб'єктом податкових відносин з моменту державної реєстрації, незалежно від її постановки на податковий облік, з цього моменту у 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 відразу.

Державна реєстрація організації є тим чинником, який робить організацію повноправним учасником податкових відносин, а це, у свою чергу, призводить до того, що у організації виникає податкова правосуб'єктність, а саме податкова правосуб'єктність, як один з елементів юридичної властивості – правосуб'єктності, тобто здатність мати права й обов'язки щодо сплати податків у бюджеті.

Таким чином, на нашу думку, цивільна та податкова правосуб'єктність взаємопов'язані. Без державної реєстрації організації неможлива по-

становка її на податковий облік як платника податків, а цивільна правосуб'єктність неможлива без податкової реєстрації.

Справедливо, на наш погляд, М. О. Перепелиця зазначає, що податкова правосуб'єктність організації змінюється при реорганізації [1, 90]. При реорганізації відбувається припинення діяльності юридичної особи, але її справи і майно переходять до іншої організації у порядку загального правонаступництва [7, 124].

Реорганізація – це перетворення або зміна структури чи організаційної форми підприємства, установи, організації, закладу тощо, а також перебудова будь-якої системи чи структури управління. З огляду на юридичний зміст і наслідки реорганізація означає припинення діяльності певних суб'єктів права (юридичної особи, органу державної влади та ін.) і виникнення нових з відповідним обсягом прав та обов'язків [8, 292].

З визначення поняття «реорганізація» можна зробити висновок, що тут мова йде не про виникнення або припинення податкової правосуб'єктності організації, а про зміну її змісту, тому що така реорганізація може призвести до здійснення нової діяльності, в результаті чого з'являються нові об'єкти оподаткування. Такі зміни передбачають і зміну податкових обов'язків та прав, які залежно від характеру здійснюваної діяльності реорганізуючою організацією можуть збільшуватися або зменшуватися, тобто змінюється зміст податкової правосуб'єктності юридичної особи.

Отже, незважаючи на те, що з позиції цивільного права реорганізація означає появу нової юридичної особи, в податковому праві реорганізація не означає появу нового платника податків і відповідно з цим організація, яка реорганізовується, зобов'язана виконати всі податкові обов'язки свого попередника [1, 91].

М. О. Перепелиця зазначає, що припинення податкової правосуб'єктності організації відбувається з моменту її ліквідації як платника податків [1, 89]. Так, відповідно до п. 12.2 ст. 12 Закону України від 21 грудня 2000 року № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» з метою оподаткування ліквідацією платника податків є ліквідація платника податків як юридичної особи.

Вчена підкреслює, що ліквідація юридичної особи – це цивільно-правова процедура, а ліквідація юридичної особи як платника податків – це податково-правова процедура, і питання податкового боргу перед бюджетом повинно регулюватися виключно нормами податкового законодавства. На її думку, остаточним моментом припинення податкової правосуб'єктності організації є момент її зняття з обліку [1, 90].

Дійсно сама процедура ліквідації організації

регулюється цивільним законодавством. Ліквідація організації — це припинення діяльності юридичної особи без правонаступництва, тобто без переходу її прав та обов'язків до інших осіб.

Ліквідація юридичної особи чітко показує, як взаємопов'язані цивільна та податкова правосуб'єктність організації. Ліквідація організації здійснюється за нормами цивільного законодавства, а зняття її з обліку платників регулюється податковим законодавством.

Однак, на наш погляд, податкова правосуб'єктність організації припиняється з моменту скасування державної реєстрації, а саме з моменту виключення її з державного реєстру.

Відповідно до п. 1 ст. 33 Закону України № 755-IV юридична особа припиняється в результаті передання всього свого майна, прав та обов'язків іншим юридичним особам — правонаступникам у результаті злиття, приєднання, поділу, перетворення (реорганізації) або в результаті ліквідації за рішенням, прийнятим засновниками (учасниками) юридичної особи або уповноваженим ними органом, за судовим рішенням або за рішенням органу державної влади, прийнятим у випадках, передбачених законом.

Згідно з п. 2 ст. 33 цього ж Закону юридична особа є такою, що припинилася, з дати внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію припинення юридичної особи.

Пунктом 1 ст. 35 Закону України № 755-IV передбачено, що державний реєстратор за відсутності підстав для залишення документів, які подані для внесення до Єдиного державного реєстру запису про рішення засновників (учасників) юридичної особи або уповноваженого ними органу щодо припинення юридичної особи, без розгляду, повинен у день надходження цих документів внести до Єдиного державного реєстру запис про рішення засновників (учасників) юридичної особи або уповноваженого ними органу щодо припинення юридичної особи та направити відповідне повідомлення органам статистики, державної податкової служби, Пенсійного фонду

України, фондів соціального страхування відомості про внесення такого запису.

Відповідно до п. 1 ст. 40 Закону України № 755-IV державний реєстратор не пізніше наступного робочого дня від дати державної реєстрації припинення юридичної особи відповідно до ст.ст. 36-38 цього Закону зобов'язаний надіслати відповідним органам статистики, державної податкової служби, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування повідомлення про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи із зазначенням номера та дати внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру та відомості реєстраційної картки на проведення державної реєстрації припинення юридичної особи.

Пунктом 2 ст. 40 Закону України № 755-IV передбачено, що повідомлення про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи на підставі рішення суду щодо ліквідації юридичної особи та відомості відповідної реєстраційної картки є підставою для зняття юридичної особи з обліку в органах статистики, державної податкової служби, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування.

Зазначене дозволяє стверджувати, що припинення податкової правосуб'єктності організації проходить з моменту скасування державної реєстрації, а саме з моменту виключення її з державного реєстру, до якої входить і процедура ліквідації організації — платника податку.

Таким чином, організація — платник податку не може існувати, здійснювати свою діяльність та сплачувати податки без податкової правосуб'єктності. Податкова правосуб'єктність організації — платника податку виникає з моменту державної реєстрації, в результаті чого юридична особа стає повноправним учасником податкових відносин, а припиняється — з моменту скасування державної реєстрації, тобто з моменту виключення її з державного реєстру, а також змінюється — при реорганізації.

#### ВИКОРИСТАНІ ДжЕРЕЛА

1. *Перепелица М. А.* Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине: Монография / Под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. — Х.: Легас, 2003. — 116 с.
2. *Якушев А. О.* Эффективность налогово-правового регулирования деятельности организаций / А. О. Якушев, Р. А. Сергиенко. — М., 2004. — 278 с.
3. *Гуреев В. И.* Налоговое право / В. И. Гуреев. — М.: Экономика, 1995. — 253 с.
4. *Налоги и налоговое право: [учеб. пособие] / под ред. А. В. Брызгалова.* — М.: Аналитика — Пресс, 1997. — 600 с.
5. *Винницький Д. В.* Суб'єкти податкового права. — М.: Изд-во НОРМА, 2000. — 192 с.
6. *Іванський А. Й.* Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз: Монографія / А. Й. Іванський. — Одеса: Юридична література, 2008. — 504 с.
7. *Цивільне право України: Підручник: У 2 кн. / Д. В. Боброва, О. В. Дзера, А. С. Довгерт та ін.; За ред. О. В. Дзери, Н. С. Кузнецової* — К.: Юрінком Інтер, 2000. — 864 с.
8. *Юридична енциклопедія: В 6 т. / [редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.].* — К.: Укр. енцикл. — Т. 5: П-С. — 2003. — 733 с.