

ЦИВІЛЬНЕ ПРАВО ТА ПРОЦЕС

УДК 347.73

Виноградов В. А.,
аспірант

Класичного приватного університету

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ ЯК ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

FEATURES OF LEGAL STATUS OF INDIVIDUALS AS TAXPAYERS

У статті досліджено правовий статус фізичних осіб – платників податків. Проаналізовано наукові погляди щодо визначення змісту поняття податкової правосуб'єктності, досліджено її правову природу. Виділено особливості та час виникнення податкової правоздатності та дієздатності фізичних осіб – платників податків. Досліджено сутність поняття податкової деліктоздатності, виявлено певні непорозуміння щодо моменту її набуття в контексті притягнення до фінансової відповідальності.

Ключові слова: платник податку, правовий статус платника податку, податкова правосуб'єктність, податкова дієздатність, податкова деліктоздатність, фізична особа.

В статье исследован правовой статус физических лиц – плательщиков налогов. Проанализированы научные взгляды на определение содержания понятия налоговой правосубъектности, исследована ее правовая природа. Выделены особенности и время возникновения налоговой правоспособности и дееспособности физических лиц – плательщиков налогов. Исследована сущность понятия налоговой деликтоспособности, выявлены определенные недоразумения относительно момента ее наступления в контексте привлечения к финансовой ответственности.

Ключевые слова: налогоплательщик, правовой статус налогоплательщика, налоговая правосубъектность, налоговая дееспособность, налоговая деликтоспособность, физические лица.

The article examined the legal status of individuals – taxpayers. Analysis of scientific views to the definition of what constitutes legal tax investigated its legal nature. Peculiarities and timing of tax legal capacity of natural persons – taxpayers. The essence of the concept of tax administrative tort and revealed some confusion about the date of its entry in the context of prosecution of financial responsibility.

Key words: taxpayer, legal status of the taxpayer, tax legal, tax capacity, tax delictuality, physical person.

Проблемою визначення правового статусу платників податків займалися ряд вчених, зокрема А. Бризгалін, Л. Воронова, В. Гурєєв, І. Криницький, М. Кучерявенко, І. Кучеров, М. Перепелиця, О. Покатаєва. У процесі дослідження правового статусу платників податків було захищено низку дисертацій, де запропоновані наукові положення до визначення цього терміну. Так, Д. Мулявкою визначено поняття, зміст, правовий статус і права платників податків; досліджено організаційно-правові засади реалізації прав платників податків; визначено вплив на захист прав платників податків таких чинників, як правова неузгодженість та незавершеність у нормативно-правовому регулюванні податкових відносин [1].

О.В. Бакун дослідила правовий статус громадянина як суб'єкт податкових правовідносин; розкрила правову природу етатської доктрини оподаткування фізичних осіб, зокрема вона обґрунтувала демократичну доктрину оподаткування громадянина, надала нове визначення громадянина як платника податку з позицій громадянського суспільства та правової держави. У своєму дослідженні вона проаналізувала зміст і правову природу податкової правосуб'єктності громадян, а також сутність і юридичну природу податкової відповідальності, зокрема

визначила умови й підстави настання податкової відповідальності громадян, її вікові межі та склад податкового правопорушення [2].

М. Перепелицею в дисертаційній роботі обґрунтовано положення про особливість податкового статусу платника, що виявляється в тому, що в ньому присутній пріоритет першочергового обов'язку сплати податку [3].

В. Вдовіченим було досліджено права й обов'язки платника податків, а також гарантії реалізації їхніх прав як складові елементи змісту податково-правового компромісу [4].

Однак, попри увагу в наукових колах щодо визначення правового статусу платника податку, це питання потребує подальшого дослідження, враховуючі плінність податкового законодавства й постійне розширення кола прав й обов'язків платників податків з уведенням нових форм співпраці з контролюючими органами.

Метою статті є дослідження правового статусу фізичних осіб – платників податків, виділення особливостей та часу виникнення податкової правоздатності, дієздатності та деліктоздатності.

Поняття фізичної особи міститься у цивільному законодавстві, під нею слід розуміти людину як учасника цивільних відносин (ст. 24 ЦК України [5]).

Податковий кодекс України надає визначення поняття фізичної особи – резидента як такої, що має місце проживання в Україні. Окрім того, пп. 14.1.123 п. 14.1 ст. 14 ПК України вказує на окремі обставини, коли фізична особа може набути резидентський статус, як то: наявність тісних особистих чи економічних зв'язків (центру життєвих інтересів) в Україні; перебування в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом податкового року [6].

Чітке визначення резидентського статусу фізичної особи має принципове значення для визначення умов оподаткування, бо досить часто для нерезидентів встановлюють персональні ставки податків (зазвичай вищі, ніж для резидентів країни), вони позбавляються можливості скористатися податковими пільгами, у них може бути встановлено інший спосіб розрахунку бази оподаткування.

Визначення платника податку міститься у ст. 15 ПК України, під ним законодавець розуміє фізичних осіб (резидентів та нерезидентів України), юридичних осіб (резидентів та нерезидентів України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів [6].

Отже, стосовно фізичної особи як платника податку ми бачимо, що законодавець встановлює декілька умов для набуття такого статусу.

По-перше, фізична особа повинна мати, одержувати чи передавати об'єкти оподаткування. Тут можна говорити про об'єкти оподаткування, що мають матеріальну основу. Так, наприклад, платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є фізичні особи, у тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості.

По-друге, якщо така особа не має у власності або користуванні майнових об'єктів оподаткування, то вона повинна проводити діяльність або здійснювати операції, що є об'єктом оподаткування.

Отже, лише за наявності у фізичної особи об'єкта оподаткування на неї покладається обов'язок зі сплати податків та зборів.

Але для того, щоб фізична особа стала учасником податкових відносин, пов'язаних зі встановленням, зміною, скасуванням податкових платежів, вона повинна мати податкову правосуб'єктність, тобто володіти певним комплексом прав і обов'язків, наданих нормами податкового права.

Правосуб'єктність є збірною категорією, вона містить такі елементи, як правоздатність, дієздатність та деліктоздатність.

Податкова правосуб'єктність – один із видів галузевої правосуб'єктності, що має притаманні їй властивості, зумовлені специфікою податкових правовідносин.

Зазначена спеціалізація податкової правосуб'єктності дозволяє поділити її на два основних види: публічну та приватну податкову правосуб'єктність. Під публічною

податкової правосуб'єктністю слід розуміти здатність державних органів влади та місцевого самоврядування володіти владними повноваженнями, якими вони наділені в рамках законодавства.

Якщо говорити про фізичних осіб як платників податків, то вони є носіями приватної правосуб'єктності. Під останньою слід розуміти передбачену податковим законодавством здатність індивідуальних і колективних суб'єктів виступати в ролі функціонально підпорядкованої сторони в податкових правовідносинах, тобто у ролі платників податків, податкових агентів та інших учасників податкових правовідносин, виходячи саме з власного (приватного) інтересу і підкоряючись встановленим законом нормам, що є відображенням імперативного методу правового регулювання, притаманного податковому праву.

Як наголошують В.С. Бєлих та Д.В. Винницький, кожен з учасників податкових правовідносин може володіти строго обмеженим переліком податкових прав і обов'язків з абстрактного переліку податкових прав і обов'язків, передбачених всією сукупністю податкових норм [7]. З цим можна цілком погодитися, на що вказує ст. 17 ПК України, у якій закріплений вичерпний перелік прав платника податків, а у ст. 20 ПК України визначено права контролюючих органів. Вчинення дій, що не передбачені цими статтями обох зі сторін, є поза їхньою компетенцією та може бути розцінено як порушення норм Закону та невиконання податкового обов'язку (з боку платника податків). А стосовно контролюючих органів такі дії можуть бути навіть кваліфіковані як зловживання владою або службовим становищем, тобто умисне, з корисливих мотивів чи в інших особистих інтересах використання службовою особою влади чи службового становища всупереч інтересам служби (п. 1, ст. 364 КК України [8]) у разі доказу її вини, та факту того що вона своїми діями заподіяла істотну шкоду охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян, державним чи громадським інтересам або інтересам юридичних осіб. В такому разі службова особа може бути притягнута до кримінальної відповідальності.

Отже, платник податків не може бути носієм права на проведення податкової перевірки, звертатися до суду щодо накладення арешту на кошти та інші цінності, що знаходяться в банку, особи, що має податковий борг, приймати рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу та інші. Усі ці дії є виключною компетенцією контролюючих органів. Але стосовно останніх дій пп. 17.1.5 п. 17.1 ст. 17 ПК України надає право платникові податку одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених податковим законодавством. Отже, вони мають на це право, тоді як остаточне рішення все ж залишається за контролюючим органом, бо саме він має надані йому законодавством права на вчинення таких дій. Але, знов таки, контролюючі органи мають діяти тільки в рамках власної компетенції, адже п. 100.8, ст. 100 ПК

України встановлює певні обмеження щодо необхідності затвердження фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу стосовно місцевих податків та зборів [6].

Право на прийняття рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу на строк, що виходить за межі одного та/або більше бюджетних років, належить лише центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику (п. 100.9 ст. 100 ПК України [6]).

Податкова правоздатність – це передбачена нормами податкового права здатність мати права й обов'язки щодо сплати податків. Тобто це можливість бути учасником податкових правовідносин. Змістом податкової правоздатності є сукупність прав і обов'язків, які їх суб'єкти можуть мати відповідно до чинного податкового законодавства [9]. Отже, податкова правоздатність є лише можливістю платника податку мати певні права й обов'язки, перелік яких чітко визначено у ст. 16, 17 ПК України. Але це не вказує на можливість створювати та реалізовувати права й обов'язки, що є податковою дієздатністю.

Ю.В. Оніщик зазначає: «Податкову правоздатність слід розглядати з позиції відношення податкового права до суб'єкта з урахуванням взаємозв'язку реальності й можливості» [10]. Із цим твердженням цілком можливо погодитися, адже те, що фізична особа гіпотетично має права та обов'язки, ще не означає, що вона може їх реалізовувати, бо податкова дієздатність у фізичної особи може виникати лише з певного віку.

Якщо говорити про дієздатність фізичної особи у розумінні цивільного законодавства, то можна сказати, що це здатність своїми діями набувати для себе цивільних прав і самостійно їх здійснювати, а також здатність своїми діями створювати для себе цивільні обов'язки, самостійно їх виконувати та нести відповідальність у разі їх невиконання (п.1 ст. 30 ЦК України [5]).

Цивільну дієздатність має фізична особа, яка усвідомлює значення своїх дій та може керувати ними. Дієздатність, на відміну від правоздатності, залежить від фізичного стану, віку особи, а також інших особистих якостей людини, що з'являються у неї в міру розумового, фізичного, соціального розвитку [11]. Обсяг цивільної дієздатності виникає не одразу після народження, а поступово, в міру досягнення певного віку, і залежить від психічного здоров'я фізичної особи.

Повної цивільної дієздатності фізична особа набуває після досягнення неї вісімнадцяти років, тобто повноліття (п. 1 ст. 34 ЦК України [5]). Але законодавець встановлює певні умови, за яких фізична особа може набути повної цивільної дієздатності попри її вік, зокрема в разі реєстрації шлюбу, до того ж у разі припинення шлюбу повна цивільна дієздатність за нею зберігається (п. 2, ст. 34 ЦК України [5]). Відповідно до п. 2 ст. 23 Сімейного кодексу України за заявою особи, яка досягла шістнадцяти

років, за рішенням суду їй може бути надано право на шлюб, але якщо буде встановлено, що це відповідає її інтересам [12].

Але існують й інші умови набуття повної цивільної дієздатності:

– у разі досягнення фізичної особи шістнадцяти років, якщо вона працює за трудовим договором або ж займається підприємницькою діяльністю;

– неповнолітня особа, яка записана матір'ю або батьком дитини (відповідно до ст. 32 ЦК України такою визнається фізична особа, що досягла віку чотирнадцяти років).

Але цивільне законодавство передбачає можливість і обмеження цивільної дієздатності фізичної особи в разі, якщо вона страждає на психічний розлад, який істотно впливає на її здатність усвідомлювати значення своїх дій та (або) керувати ними (п. 1, ст. 36 ЦК України [5]) або ж узагалі визнати судом фізичну особу недієздатною в разі виявлення у неї хронічного, стійкого психічного розладу, внаслідок чого вона не здатна усвідомлювати значення своїх дій та (або) керувати ними (п. 1 ст. 39 ЦК України [5]). Недієздатна фізична особа взагалі не має права вчиняти будь-якого правочину, останні від її імені та в її інтересах вчиняє опікун.

Але цивільна та податкова дієздатність тісно пов'язані між собою. Податкова дієздатність фізичної особи виникає теж за певних умов: після досягнення певного віку, статусу підприємця тощо. Зупинимось на моменті виникнення податкової дієздатності фізичної особи більш детально.

Отже, платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки – є фізична особа, в тому числі нерезидент, яка є власником об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості (п. 266.1.1 п. 266.1 ст. 266 ПК України [6]).

Глава 24 ЦК України регулює порядок набуття права власності за різними способами отримання майна, зокрема право власності набувається із правочинів. Правочиною є дія особи, спрямована на набуття, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків.

Правочиною завжди є правомірна дія, яка вчиняється для досягнення дозволеної законом мети (набуття права власності на майно шляхом купівлі-продажу; здавання майна в оренду, надання послуг тощо).

Правочин характеризується такими ознаками:

– завжди є вольовим актом, тобто дії є свідомими;

– дії завжди є правомірними, тобто вчиняються відповідно до закону;

– у правочині завжди присутня правова мета (набути майно у власність чи у тимчасове користування, отримати результат роботи чи якісні послуги), тобто правочин має спеціальну спрямованість на виникнення, зміну чи припинення цивільних прав та обов'язків [13].

Однак для чинності правочину особа, яка його вчиняє, повинна мати необхідний обсяг цивільної дієздатності (п. 2 ст. 203 ЦК України [5]). І якщо, ми маємо на увазі набуття нерухомого майна у власність,

то п. 2 ст. 32 ЦК України дозволяє неповнолітній особі вчиняти правочини щодо об'єктів нерухомого майна, але лише за наявності письмової нотаріально посвідченої згоди батьків (усиновлювачів) або піклувальника та дозвіл органу опіки та піклування (за відсутності такої згоди правочин може бути визнаний недійсним). Отже, особа, що досягла чотирнадцяти років може набути право власності на об'єкти нерухомого майна. Можна зробити висновок, що саме із цього віку вона може набути статус платника податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Але п. 99.2 ст. 99 ПК України вказує на обов'язок виконання грошових зобов'язань малолітніх або неповнолітніх осіб їх батьками (усиновителями), опікунами (піклувальниками) до набуття ними повної цивільної дієздатності.

Але, аналізуючи положення окремих статей ЦК України, можна дійти висновків, що для чинності правочину стосовно набуття права власності на об'єкти нерухомого майна необхідним є виконання ще декілька умов. Отже, п. 1 ст. 657 ЦК України встановлює форму окремих видів договорів купівлі-продажу, зокрема: договір купівлі-продажу житлового будинку (квартири) або іншого нерухомого майна повинен укладатися у письмовій формі та підлягає нотаріальному посвідченню. У разі, якщо фізичній особі передаються у власність нерухомі речі за договором дарування, такий договір повинен укладатися лише у письмовій формі та теж підлягає нотаріальному посвідченню. У разі недодержання сторонами вимоги про нотаріальне посвідчення договору такий договір є нікчемним (п. 1 ст. 220 ЦК України [5]).

Право власності на житловий будинок, квартиру, дачу, садовий будинок, гараж, інші будівлі та споруди, що відчужуються, може бути підтверджено, зокрема, одним із таких правостановлювальних документів або їх дублікатів: нотаріально посвідченим договором купівлі-продажу, пожертви, довічного утримання (догляду), ренти, дарування; спадковим договором; свідоцтвом про придбання арештованого нерухомого майна з публічних торгів; свідоцтвом про придбання заставленого майна на аукціоні (публічних торгах); свідоцтвом про право власності на об'єкти нерухомого майна; свідоцтвом про право на спадщину; свідоцтвом про право власності на частку в спільному майні подружжя; договором про поділ спадкового майна; договором про виділення частки в натурі; договором купівлі-продажу, зареєстрованим на біржі, за наявності відмітки на ньому про реєстрацію відповідних прав тощо [14].

Відповідно до п. 3 ст. 35 ЦК України фізична особа може набути повну цивільну дієздатність у разі здійснення нею підприємницькою діяльністю за досягненням нею шістнадцяти років.

Серед основних принципів підприємницької діяльності – вільне розпорядження прибутком, що залишається після внесення платежів, установлених законодавством (ст. 5 Закону [15]). До таких платежів саме і належать податки і збори, встановлені ПК України, які повинна сплачувати фізична особа у разі здійснення нею підприємницької діяльності.

Цей обов'язок підтверджується й нормами Господарського кодексу України, де законодавчо закріплені обов'язки громадянина-підприємця, зокрема: вести облік результатів своєї підприємницької діяльності; своєчасно надавати контролюючим органам декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію), інші необхідні відомості для нарахування податків та інших обов'язкових платежів; сплачувати податки та інші обов'язкові платежі в порядку і в розмірах, встановлених законом (п. 6 ст. 128 ГК України [16]).

Для державної реєстрації фізичної особи підприємцем, яка досягла шістнадцяти років і має бажання займатися підприємницькою діяльністю, але не має повної цивільної дієздатності, обов'язково повинна бути надана нотаріально засвідчена письмова згода батьків (усиновлювачів) або піклувальника чи органу опіки та піклування (п. 3 ч. 1 ст. 18 Закону [17]). Без надання відповідного документа особа не може бути зареєстрована.

Отже, з моменту державної реєстрації фізична особа набуває податкової дієздатності, тобто у неї виникає сукупність прав та обов'язків з ведення обліку доходів та витрат, сплати загальнодержавних та місцевих податків та зборів та подання податкової звітності. Але податковий обов'язок зі сплати податків та зборів буде залежати від того, яку систему оподаткування для себе обрав приватний підприємець: загальну, або ж з використанням спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, зі сплатою єдиного податку. Для того, щоб він набув статусу платника єдиного податку під час здійснення державної реєстрації фізична особа повинна подати заяву про обрання нею спрощеної системи оподаткування (п. 2 ч. 1 ст. 18 Закону [18]). Хоча хотілося б зазначити, що положення статті 18 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» у частині подання переліку документів для обрання спрощеної системи оподаткування суперечать ч. 4, пп. 298.1.1 п. 298.1 ст. 298 ПК України, де вказано, що державному реєстратору фізична особа повинна надати як додаток до заяви про державну реєстрацію, що подається для проведення державної реєстрації. Враховуючи те, що положення п. 5.2 ст. 5 ПК України вказують на те, що в разі наявності суперечностей між нормами Податкового кодексу України та інших актів щодо понять, термінів, правил застосовуються поняття, терміни, правила та положення саме Податкового кодексу України [6].

Отже, доцільно привести п. 2 ч. 1 ст. 18 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» у відповідність до ч. 4 пп. 298.1.1 п. 298.1 ст. 298 ПК України в частині узгодження переліку наданих документів фізичною особою для обрання спрощеної системи оподаткування.

Хотілося б зупинитись на моменті виникнення податкової дієздатності, окрім майнових податків, на податках, що справляються з доходів платника податку – фізичної особи. Так, якщо подат-

кова дієздатність у такої особи з майнових податків може виникнути з шістнадцяти років, то з податку на доходи фізичних осіб – з чотирнадцяти. Адже у ст. 188 Кодекс законів про працю України міститься норма, яка дозволяє за згодою одного із батьків або особи, що його замінює, приймати на роботу особу, яка досягла п'ятнадцяти років. А для підготовки молоді до продуктивної праці допускається прийняття на роботу учнів загальноосвітніх шкіл, професійно-технічних і середніх спеціальних навчальних закладів для виконання легкої роботи, що не завдає шкоди здоров'ю і не порушує процесу навчання, у вільний від навчання час по досягненні ними чотирнадцятирічного віку [18]. Відповідно до пп. 164.2.1 п. 164.2 ст. 164 ПК України доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту), належать до загального місячного оподаткованого доходу платника податку.

Складовою частиною дієздатності є деліктоздатність, тобто здатність особи нести юридичну відповідальність за шкоду, заподіяну їй протиправними діями. Виражається в здатності суб'єкта самостійно усвідомлювати свій вчинок і його шкідливі результати, відповідати за свої протиправні дії та нести за них юридичну відповідальність [19].

А.В. Пасічник вважає деліктоздатність окремою специфічною частиною дієздатності. Вона має характерну нормативну конструкцію, котра передбачає можливість притягнення до відповідальності частково дієздатного суб'єкта права [20]. З цим твердженням не можна погодитися щодо суб'єктів податкових правовідносин стосовно притягнення неї до фінансової відповідальності. Адже, як ми вже зазначили вище, фізична особа, яка досягла віку чотирнадцяти років, відповідно до ст. 32 ЦК України вважається частково дієздатною. Відповідно до п. 99.2 ст. 99 ПК України грошові зобов'язання неповнолітніх осіб виконуються їх батьками (усиновителями), опікунами (піклувальниками) до набуття ними повної цивільної дієздатності. Вони ж, відповідно, і можуть бути притягнуті до відповідальності. Ми вже зазначили вище, що неповнолітня особа (якій не виповнилося вісімнадцять років) може займатися підприємницькою діяльністю або ж працювати за трудовим договором, але в таких випадках відповідно до ст. 35 ЦК України вона набуває повної цивільної дієздатності.

До того ж особливою складовою частиною деліктоздатності слід вважати осудність, тобто здатність особи керувати своїми діями та відповідати за них [21]. З цим цілком можна погодитися, адже відповідно до п. 99.3 ст. 99 ПК України виконання грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу фізичної особи, яка визнана судом недієздатною, здійснюється її опікуном, але за рахунок майна такої фізичної особи.

Отже, можна зробити висновок, що фізична особа може бути притягнута до фінансової відповідальності у віці шістнадцяти років, якщо вона займається підприємницькою діяльністю. Якщо особа

працює за трудовим договором та отримує доходи у вигляді заробітної плати, то можна сказати, що вона може бути притягнута до відповідальності й у віці чотирнадцяти років, але на практиці це не зовсім можливо. Адже оподаткування нарахованих (виплачених) доходів, у тому числі у вигляді заробітної плати, здійснюється податковим агентом, саме він й несе відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного бюджету (пп. 168.4.7 п. 168.4 ст. 168 ПК України [6]).

Як ми вже зазначали вище, фізична особа, що досягла віку чотирнадцяти років має право на вчинення правочину щодо нерухомого майна за згодою батьків (усиновлювачів) органу опіки та піклування. Отже, вона набуває статус платника податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки (п. 2, ст. 32 ЦК України [5]), який повинна сплачувати протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення (пп. 266.10.1 п. 266.10 ст. 266 ПК України [6]), що надсилаються платникові податку контролюючим органом за місцем його податкової адреси або місцем реєстрації до 1 липня року, що настає за базовим податковим періодом, тобто роком (пп. 266.7.2 п. 266.7 ст. 266 ПК України [6]). Якщо фізична особа не виконала свого податкового зобов'язання з цього податку, то вона може бути притягнута до фінансової відповідальності у вигляді штрафу у розмірах залежно від терміну затримки: до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу; понад 30 календарних днів – у розмірі 20 відсотків (п. 126.1 ст. 126 ПК України [6]). Виконання податкового зобов'язання з податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки покладається саме на платника податку, а відповідно до п. 99.2 ст. 99 ПК України такі зобов'язання виконуються батьками (усиновителями), опікунами чи піклувальниками, бо така фізична особа ще не набула повної цивільної дієздатності. Отже, і до відповідальності можуть бути притягнуті саме батьки (усиновителі), опікуни чи піклувальники.

Зробивши аналіз нормативно-правової бази щодо особливостей притягнення до фінансової відповідальності, можна сказати, що фізична особа набуває податкової деліктоздатності з шістнадцяти років.

Дослідивши правовий статус фізичної особи – платника податку можна зробити такі **висновки**:

1. Для того, щоб фізична особа стала учасником податкових відносин, пов'язаних зі встановленням, зміною, скасуванням податкових платежів, вона повинна мати податкову правосуб'єктність, тобто володіти певним комплексом прав і зобов'язань, наданим нормами податкового права. Податкова правосуб'єктність – один із видів галузевої правосуб'єктності, що має притаманні їй властивості, зумовлені специфікою податкових правовідносин, вона містить такі елементи, як правоздатність, дієздатність та деліктоздатність.

2. Цивільна та податкова дієздатність пов'язані між собою. Податкова дієздатність фізичної особи

виникає теж за певних умов: після досягнення певного віку, статусу підприємця тощо. Дієздатність, на відміну від правоздатності, залежить від фізичного стану, віку особи, а також інших особистих якостей людини, що з'являються в неї в міру розумового, фізичного, соціального розвитку.

3. Складовою частиною дієздатності є деліктоздатність, яка виражається в здатності суб'єкта самостійно усвідомлювати свій вчинок і його шкід-

ливі результати, відповідати за свої протиправні дії і нести за них юридичну відповідальність. До фінансової відповідальності фізична особа може бути притягнута не раніше шістнадцяти років, саме із цього віку вона набуває податкової деліктоздатності, і лише за певних умов, що зазначені у статтях 34-35 Цивільного кодексу України; якщо ці умови не виконані, то лише після досягнення неї повноліття.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Мулявка Д.Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Д.Г. Мулявка ; Нац. акад. держ. податк. Служби України. – Ірпінь, 2004. – 19 с.
2. Бакун О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О.В. Бакун ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2000. – 16 с.
3. Перепелиця М.О. Правоверегулювання статусу платників податків і зборів в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / М.О. Перепелиця ; Нац. юрид. акад. України ім. Я. Мудрого. – Х., 2002. – 18 с.
4. Вдовічен В.А. Податково-правовий компроміс інтересів платника податків і держави : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / В.А. Вдовічен ; Відкритий міжнар. ун-т розв. людини «Україна». – К., 2011. – 20 с.
5. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.
6. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
7. Белых В.С. Налоговое право России : краткий учебный курс / В.С. Белых, Д.В. Винницкий. – М. : НОРМА, 2004. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://forum.yurclub.ru/index.php?app=downloads&module=display§ion>.
8. Кримінальний кодекс України : Закон від 5 квітня 2001 р. № 2341-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2341-14>.
9. Податкове право : [навч. посіб.] / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильник та ін. ; за ред. проф.. М.П. Кучерявенко. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.
10. Оніщик Ю.В. Податкова правосуб'єктність організації – платника податку / Ю.В. Оніщик // Радник. Український юридичний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://radnuk.info/statti/255-finpr/3592-2010-01-29-18-44-40.html>.
11. Скакун О.Ф. Теорія держави і права : [підручник] / О.Ф. Скакун. – пер. з рос. – Харків : Консум, 2001. – 656 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://books.br.com.ua/9342>.
12. Сімейний кодекс України : Закон України від 10.01.2002 р. № 2947-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2947-14>.
13. Заїка Ю.О. Українське цивільне право : [навч. посіб.] / Ю.О. Заїка. – К. : Істина, 2005. – 312 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pidruchniki.com/1069080344861/pravo/ponyattya_tsivilnogo_prava.
14. Кириченко Т. Набуття права власності на нерухоме майно із правочинів / Т. Кириченко / Офіційний сайт Міністерства юстиції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://old.minjust.gov.ua/8160>.
15. Про підприємництво : Закон України від 07.02.1991 р. № 698-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/698-12>.
16. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1444907620431471>.
17. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань : Закон України від 15 травня 2003 р. № 755-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/755-15/print1444907620431471>.
18. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10.12.1971р. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
19. Головістікова А.Н. Проблеми теорії держави і права: Підручник / А.Н. Головістікова, Ю.А. Дмитрієв. – М. : ЕКСМО, 2005. – 649 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rua.pp.ua/problemsi-teorii-gosudarstva-prava-uchebnik.html>.
20. Пасічник А.В. Щодо визначення поняття адміністративної деліктоздатності / А.В. Пасічник // Юридична Україна. – 2009. – № 11-12. – С. 41-46.
21. Мацелик Т.О. Суб'єкти адміністративного права: поняття та система [монографія] / Т.О. Мацелик. – Ірпінь : Видавництво Національного університету державної податкової служби України, 2013. – 342 с.