

**НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЯРОСЛАВА МУДРОГО
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

МАНДЗЮК ОЛЕКСАНДР ІГОРОВИЧ

УДК 347.73

ДИСЕРТАЦІЯ

**ДОКТРИНАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ
ФІЗИЧНИХ ОСІБ ПРИ ВИКОНАННІ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ**

081 «Право»

08 «Право»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії.

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело _____ **О. І. Мандзюк**

Науковий керівник:

Головашевич Олександр Олександрович,

кандидат юридичних наук, доцент

Харків – 2023

АНОТАЦІЯ

Мандзюк О. І. Доктринальні положення оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2023.

Дисертація присвячена комплексному та системному дослідженню концептуальних аспектів оподаткування доходів фізичних осіб. Наводяться аргументи щодо необхідності диференціації оподаткування фізичних осіб залежно від структури податкової системи конкретної країни. Виділяється значущість аналізу глобальних моделей податкових систем, де держави можуть враховувати різні параметри, такі як прогресивність, пропорційність, регресивність податкових ставок, при розробці власних систем оподаткування. Також зазначається наявність проблем правового характеру, здатних спричинити подвійне оподаткування фізичних осіб, та відзначаються психологічні особливості ставлення платників податків до сплати прибуткових податків. Платники не асоціюють оплату податків і зборів з отриманням соціальних вигід, а згідно з їх уявленням, це сприймається як відчуження коштів на користь невизначеного суб'єкта, що може стимулювати намагання ухилитися від сплати податків.

Вказується на перевагу прямих податків у більшості країн, але при цьому визначено, що частка непрямих податків також може бути значною, а в деяких випадках (в окремих країнах) і переважною. Прямі податки, поділені на реальні і особисті, стягуються безпосередньо на майно або дохід платника податків. Реальні податки включають поземельні та промислові податки, які сплачуються без врахування дійсного доходу.

Особисті податки, такі як прибуткові, корпоративні, податки на приріст капіталу, майнові та спадкоємні, враховують доходи протягом певного періоду.

При аналізі податку на доходи фізичних осіб як особистого податку вказується на притаманність цьому виду оподаткування елементів реальних податків. Зроблено аналіз періоду до прийняття Податкового кодексу України, коли до доходів платника податку включалась звичайна вартість майна, переданого по довіреності, якщо умови передачі передбачали право продажу або відчуження цього майна іншою особою. Окреслюється податок як складне явище, що представляє собою систему взаємодіючих елементів і є фундаментальною юридичною конструкцією в податковому праві. Поділ внутрішньої структури податку на елементи пояснюється методологічною доцільністю у контексті системного аналізу.

Виявлено концептуальні зміни в оподаткуванні фізичних осіб, обумовлені кодифікацією податкового законодавства України. Досліджено динаміку правового регулювання податку на доходи фізичних осіб, виділивши три етапи. На початку був прийнятий Закон України «Про прибутковий податок з громадян», що діяв недовго. Далі, на другому етапі, було прийнято детальніший регулюючий ці питання Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян», який відображав прогресивний підхід до оподаткування фізичних осіб. Завершальним етапом було введення у 2003 році Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб», що закріпив пропорційну модель оподаткування та врегулював численні спірні аспекти. Податковий кодекс України, прийнятий у 2010 році, не вніс кардинальних змін в оподаткування фізичних осіб, за винятком зміни назви податку на «податок на доходи фізичних осіб».

Елементи правового механізму податку, визначені у супідрядності, спрямовані на забезпечення динаміки та реалізації податкового обов'язку. «Правовий» вказує на необхідність розгляду не лише внутрішньої будови

податку, але й його закріплення та надання юридичної сили. Використання терміну «елементи правового механізму податку» є найбільш коректним для характеристики юридичної конструкції податку, що відображає його сутність. Важливо відзначити, що елементи закону про податок, хоча вони є головною формою закріплення податку, не відображають його фінансової суті, не формують економічного змісту окремих елементів.

Окреслено одну з найбільш вагомих проблем на етапі сучасного розвитку податкового права, що призводить до ототожнення в фінансово-правовій літературі понять об'єкта та предмета оподаткування, та аргументовано необхідність виділення у структурі правового механізму податку як елемента (разом з об'єктом) предмета оподаткування. При цьому, розмежовуючи та характеризуючи дані поняття, доведена кореляція порівняння співвідношення об'єкта та предмета оподаткування із співвідношенням таких філософських категорій, як «зміст та форма», «частина та ціле». Об'єкт оподаткування визначається як конкретні речі, події або явища матеріального світу, що призводять до оподаткування, існуючі в контексті різних податків. Виділяється різниця між об'єктом і предметом оподаткування, що особливо виражена відносно майнових податків. База оподаткування часто є складовою частиною предмета оподаткування, до якої застосовується податкова ставка, але іноді ця база є проекцією предмета оподаткування на визначену площину. Кожен податок має власний об'єкт оподаткування, і важливо підкреслити, що один і той же об'єкт оподаткування може бути предметом оподаткування для різних податків. Наприклад, база оподаткування по податку на доходи фізичних осіб не є однорідною, оскільки включає різноманітні види доходів, такі як заробітна плата, процентні нарахування та матеріальні надходження.

Юридичний факт у контексті податкового регулювання характеризується як передумова взаємозв'язку реальної поведінки учасників податкових правовідносин і її правової форми. Юридичний факт, визначений нормою права, є реальним життєвим фактом, на основі якого

активізується норма права, призводячи до виникнення конкретних прав та обов'язків осіб та правових наслідків. Розглядаються особливості конструктивної побудови податкової норми, яка самостійно не ініціює правовідносини, а лише створює можливість для їх виникнення, зміни і припинення. Аргументується думка, що податкова норма визначає конкретні умови для дії правових зв'язків, забезпечуючи рух фінансових правовідносин у межах фінансово-правової норми.

Структура податкового обов'язку відображає його динамічний розвиток, а елементи цієї структури, взаємодіючи у певній послідовності, формують чітку та логічну структуру, що є складовою явища податку. Визначено, що лише за наявності повної сукупності таких елементів податковий обов'язок вважається встановленим та може бути реалізованим, як це відзначено в чинному Податковому кодексі України.

Додатково обґрунтовано доцільність виділення складних юридичних фактів в теорії податкового права, що передбачають одночасне настання декількох життєвих обставин. Цей підхід обумовлений динамікою податкових правовідносин і складністю взаємопов'язаних стадій виконання податкового обов'язку. Юридичні факти, породжуючи податкові правовідносини, відділено від об'єктів оподаткування, визначивши їх як поштовхи для виникнення відповідних відносин, де об'єкт оподаткування є складовою правового механізму податку, а юридичний факт – складовою механізму правового регулювання відносин, включаючи податкові.

У роботі наводяться доводи щодо неефективності обмеження підстав виникнення, зміни або припинення податкових правовідносин виключно юридичними фактами у вигляді появи чи зникнення об'єкта оподаткування. Зазначається, що динаміку таких відносин визначають податкова правосуб'єктність та податково-правова норма, а їх виникнення, функціонування і припинення пов'язані з більш складними юридичними фактами. Підкреслюється, що правосуб'єктність обмежується не лише

платником, і відсутність одного з вказаних елементів призводить до неможливості виникнення податкових правовідносин.

Висвітлено специфіку податкових правовідносин як фінансового підтипу, що ґрунтується на складному комплексі причинних зв'язків. Наголошується, що вони породжуються відповідною нормою права та залежать від інтересів учасників, обумовлених мотивацією їх поведінки. При цьому конфлікт інтересів між платниками та податковими органами визначає напрямок цих відносин у точці перетину інтересів з мінімізації податків та максимізації надходжень до бюджету. Також охарактеризовано обов'язок платників податків в контексті конституційного публічно-правового завдання в сплаті законно встановлених податків, що обмежує їхнє право розпорядження певною частиною власності на користь держави, здійснюючи фінансове забезпечення реалізації публічного інтересу у суспільстві.

Здійснено ґрунтовний аналіз процедур визначення об'єкта податку на доходи фізичних осіб, встановленню зв'язків цього елементу податку з податковою базою та іншими елементами правового механізму податку на доходи фізичних осіб. Значна увага при цьому спрямована на з'ясування підстав оподаткування фізичних осіб та проблеми формалізації об'єкта оподаткування як одного з основних юридичних фактів, що обумовлює виникнення податкового обов'язку у цієї категорії платників.

Розглядається дохід як об'єкт оподаткування фізичних осіб та методологія його оподаткування. Зазначається, що дохід включає всі види отриманих платниками податку коштів, а методологія базується на загальному підході до обчислення податкового зобов'язання. Розглянуто концептуальні особливості податкової знижки для резидентів, що може зменшити податкове зобов'язання на дозволені законом відрахування, і вказано на застосування аналогічного підходу в законодавстві країн англосаксонської правової системи.

Також увагу приділено класифікації доходів фізичних осіб залежно від форми їх надходження, виділяючи грошові та негрошові доходи. Друга група охоплює товарно-матеріальні надходження, блага, немайнові активи та пасивний дохід. Зазначається, що традиційне розуміння доходу не завжди є основою для обкладення податком на доходи фізичних осіб, через що серед правників виникає дискусія про включення в оподатковування різних елементів, таких як подарунки, успадковане майно та інші блага, які можуть бути складним завданням для практичної реалізації на рівні податкових норм.

У дисертації визначено точки перетину прибуткових податків для фізичних та юридичних осіб, особливості якого обумовлені оподаткуванням додаткових благ. Вказується, що законодавець включає до категорії додаткових благ вартість майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку, за винятком випадків, передбачених Податковим кодексом України для оподаткування прибутку підприємств. Зазначається, що це спричиняє змішування правових механізмів двох податків, об'єднуючи різновиди, які включаються до податкової бази, та ті, які до її складу не включаються.

Надано характеристику методам обчислення податкового зобов'язання фізичних осіб, зокрема касовому методу і методу нарахувань. Україна використовує обидва ці методи для обліку доходів і витрат платників податків. Касовий метод пов'язаний з реальним надходженням грошових коштів, тоді як метод нарахувань спирається на момент виникнення права на дохід чи обов'язку на здійснення видатків.

Висвітлюється потреба удосконалення механізму оподаткування вартості послуг домашнього обслуговуючого персоналу, отриманих безоплатно платником податку. Особливу увагу приділено групі доходів, яка охоплює працю підпорядкованих осіб, осіб у військовій службі чи утриманців у в'язниці. Розкривається значення терміну «послуги домашнього обслуговуючого персоналу» та вказується, що ця конструкція,

крім фіскальної спрямованості, також запобігає можливим зловживанням службовим становищем осіб, що контролюють платників податків.

Визначено зв'язок між обов'язком податкового обліку фізичних осіб та обов'язком податкової звітності платника податків. Відомості, що реєструються в процесі обліку об'єкта оподаткування, не лише служать основою для розрахунку суми податку, але й відображаються в податкових деклараціях та розрахунках, які є ключовими документами податкової звітності. Податковий облік тим самим підготовляє підґрунтя для виконання обов'язків щодо сплати податків і зборів, а також податкової звітності.

Охарактеризовано та описано динаміку виконання обов'язку з податкової звітності, який часто при оподаткуванні фізичних осіб являє собою останню стадію податкового обов'язку. Подання податкових декларацій стає можливим лише після виконання обов'язків з обліку та сплати податку. Виділено складність обов'язку з податкової звітності як за матеріальним, так і за процедурними аспектами. Підкреслено, що податковий обов'язок має виконуватися тільки в повному обсязі, охоплюючи всі його комплексні обов'язки.

Встановлено нерозривну єдність між видовими обов'язками платника податків, обов'язками з податкового обліку об'єктів оподаткування та податковою звітністю. Підкреслено, що податкова звітність повинна ґрунтуватися на даних податкового обліку об'єктів оподаткування, включаючи облік доходів і витрат платника податків. Документація, формована внаслідок обліково-об'єктних процедур, входить до складу документів податкової звітності.

Зазначено особливості реалізації обов'язку з податкової звітності фізичних осіб. Відомості з податкового обліку об'єктів оподаткування відображаються у різноманітних податкових документах, таких як податкові декларації, розрахунки за податками, повідомлення, розрахункові відомості, звіти, довідки, книги обліку доходів і витрат,

податкові картки та інші. Ці документи включають інформацію про об'єкт оподаткування, податкову базу, нарахування сум податків і зборів.

Ключові слова: об'єкт оподаткування, оподаткування фізичних осіб, оподаткування, податкова звітність фізичних осіб, податковий обов'язок фізичних осіб, податок на доходи фізичних осіб, податок, правовий механізм податку, фізичні особи.

ABSTRACT

Mandzyuk O. I. Doctrinal provisions of taxation of individuals' income in fulfilling tax obligations. – Qualification Scientific Work.

Dissertation for the Degree of Doctor of Philosophy in Law, Specialization 081 "Law" – Yaroslav Mudryi National Law University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Kharkiv, 2023.

The dissertation is dedicated to a comprehensive and systematic study of the conceptual aspects of taxing individuals' income. Arguments are provided regarding the necessity of differentiating the taxation of individuals based on the tax system structure of a specific country. The significance of analyzing global models of tax systems is emphasized, where states can consider various parameters such as progressivity, proportionality, regressivity of tax rates in developing their tax systems. Additionally, legal problems capable of causing double taxation of individuals are highlighted, and the psychological features of taxpayers' attitudes toward paying income taxes are noted. Taxpayers do not associate the payment of taxes with receiving social benefits and, according to their perception, this is perceived as alienation of funds for the benefit of an undefined entity, which may encourage attempts to evade tax payment.

The preference for direct taxes in most countries is indicated, but it is acknowledged that the share of indirect taxes can also be significant and, in some cases (in certain countries), predominant. Direct taxes, divided into real and personal, are levied directly on the property or income of taxpayers. Real taxes include land and industrial taxes, paid without regard to actual income. Personal taxes, such as income, corporate, capital gains, property, and inheritance taxes, consider income over a specific period.

In analyzing the personal income tax as a direct tax, attention is drawn to the resemblance of this type of taxation to elements of real taxes. An analysis of the period before the adoption of the Tax Code of Ukraine is conducted, when the ordinary value of property transferred by proxy was included in the

taxpayer's income if the conditions of transfer included the right to sell or alienate this property by another person. The tax is outlined as a complex phenomenon representing a system of interacting elements and being a fundamental legal construction in tax law. The division of the internal structure of the tax into elements is explained by the methodological expediency in the context of systemic analysis.

Conceptual changes in the taxation of individuals are identified, driven by the codification of tax legislation in Ukraine. The dynamics of legal regulation of personal income tax are explored, highlighting three stages. The first stage saw the adoption of the Law of Ukraine "On Personal Income Tax," which operated briefly. The second stage involved the adoption of a more detailed Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On Personal Income Tax," reflecting a progressive approach to taxing individuals. The final stage was the introduction in 2003 of the Law of Ukraine "On Tax on Personal Income," which established a proportional taxation model and regulated numerous contentious aspects. The Tax Code of Ukraine, adopted in 2010, did not bring about fundamental changes in the taxation of individuals, except for renaming the tax to "personal income tax."

Elements of the legal mechanism of the tax, determined in co-ordination, are aimed at ensuring the dynamics and implementation of tax obligations. The term "legal" indicates the need to consider not only the internal structure of the tax but also its consolidation and provision of legal force. The use of the term "elements of the legal mechanism of the tax" is the most accurate for characterizing the legal construction of the tax, reflecting its essence. It is important to note that elements of tax law, while being the main form of fixing the tax, do not reflect its financial essence and do not form the economic content of individual elements.

One of the most significant problems in the current development stage of tax law is outlined, leading to the identification of the concepts of the object and subject of taxation in financial-legal literature, and the necessity of

distinguishing, within the legal mechanism of the tax, an element (together with the object) of the subject of taxation. In this regard, by differentiating and characterizing these concepts, the correlation of comparing the relationship of the object and subject of taxation with the correlation of such philosophical categories as "content and form," "part and whole" is argued. The object of taxation is defined as specific things, events, or phenomena of the material world that lead to taxation, existing in the context of various taxes. The difference between the object and subject of taxation is highlighted, which is especially pronounced concerning property taxes. The tax base is often a component part of the subject of taxation, to which a tax rate is applied, but sometimes this base is a projection of the subject of taxation onto a defined plane. Each tax has its own object of taxation, and it is essential to emphasize that the same object of taxation can be the subject of taxation for different taxes. For example, the tax base for the personal income tax is not homogeneous, as it includes various types of income such as wages, interest accruals, and material receipts.

Legal fact in the context of tax regulation is characterized as a prerequisite for the interconnection of the real behavior of participants in tax legal relations and its legal form. The legal fact, defined by a legal norm, is a real-life fact based on which a legal norm is activated, leading to the emergence of specific rights and obligations of individuals and legal consequences. The specifics of the constructive structure of tax norms are considered, which do not independently initiate legal relations but create the possibility for their emergence, modification, and termination. The opinion is substantiated that tax norms define specific conditions for the operation of legal relations, ensuring the movement of financial legal relations within the framework of financial legal norms.

The structure of tax obligations reflects its dynamic development, and the elements of this structure, interacting in a certain sequence, form a clear and logical structure, which is a component of the tax phenomenon. It is determined that only in the presence of a complete set of such elements, tax liability is

considered established and can be implemented, as indicated in the current Tax Code of Ukraine.

The justification for distinguishing complex legal facts in the theory of tax law is additionally substantiated, involving the simultaneous occurrence of several life circumstances. This approach is justified by the dynamics of tax legal relations and the complexity of interrelated stages in fulfilling tax obligations. Legal facts, generating tax legal relations, are separated from objects of taxation, defining them as triggers for the emergence of corresponding relations, where the object of taxation is a component of the tax mechanism, and the legal fact is a component of the mechanism of legal regulation of relations, including tax ones.

The inefficiency of restricting the grounds for the occurrence, modification, or termination of tax legal relations exclusively to legal facts, such as the appearance or disappearance of the object of taxation, is argued. It is noted that the dynamics of such relations are determined by tax legal subjectivity and tax legal norms, and their occurrence, functioning, and termination are related to more complex legal facts. It is emphasized that legal subjectivity is limited not only to the taxpayer, and the absence of one of the specified elements leads to the impossibility of the emergence of tax legal relations.

The specificity of tax legal relations as a financial subtype, based on a complex set of causal relationships, is highlighted. It is emphasized that they arise from the relevant legal norm and depend on the interests of the participants, motivated by the motivation of their behavior. At the same time, the conflict of interests between taxpayers and tax authorities determines the direction of these relations at the intersection of interests in minimizing taxes and maximizing revenues to the budget. The duty of taxpayers in the context of the constitutional public-law task in paying legally established taxes is also characterized, limiting their right to dispose of a certain portion of property in favor of the state, ensuring the financial support of the realization of public interest in society.

A thorough analysis of the procedures for determining the object of personal income tax, establishing the connections of this tax element with the tax base and other elements of the legal mechanism of personal income tax, is carried out. Significant attention is directed to clarifying the grounds for taxing individuals and the problem of formalizing the object of taxation as one of the main legal facts that determine the emergence of tax liability in this category of taxpayers.

Income is considered as the object of taxation for individuals and the methodology of its taxation. It is noted that income includes all types of funds received by taxpayers, and the methodology is based on a general approach to calculating tax liability. The conceptual features of a tax credit for residents, which can reduce tax liability through legally allowed deductions, are discussed, and the application of a similar approach in the legislation of common law countries is indicated.

The dissertation also focuses on the classification of individuals' income depending on the form of their receipt, distinguishing between monetary and non-monetary income. The second group encompasses material goods, benefits, non-material assets, and passive income. It is noted that the traditional understanding of income is not always the basis for taxing individuals' income, leading to a discussion among legal professionals about including various elements, such as gifts, inherited property, and other benefits, which can be a challenging task for practical implementation at the level of tax regulations.

The dissertation identifies points of intersection of income taxes for individuals and legal entities, the specifics of which are determined by the taxation of additional benefits. It is indicated that the legislator includes the value of property and food, received by the taxpayer for free, in the category of additional benefits, except for cases provided by the Tax Code of Ukraine for taxing corporate profits. It is emphasized that this leads to the blending of legal mechanisms of two taxes, combining types that are included in the tax base and those that are not.

Characteristics are provided for methods of calculating the tax liability of individuals, in particular, the cash method and the accrual method. Ukraine employs both of these methods for the accounting of income and expenses of taxpayers. The cash method is associated with the actual receipt of cash, while the accrual method relies on the moment of the right to income or the obligation to make expenditures.

The need to improve the taxation mechanism for the value of services provided by domestic service personnel, received free of charge by the taxpayer, is highlighted. Special attention is given to the income group that includes the work of subordinate individuals, military personnel, or individuals in custody. The meaning of the term "services of domestic service personnel" is revealed, indicating that this construct, in addition to fiscal orientation, also prevents possible abuse of official positions by individuals controlling taxpayers.

The connection between the obligation of tax accounting for individuals and the obligation of tax reporting by taxpayers is determined. Information registered in the process of accounting for the taxable object not only serves as the basis for calculating the tax amount but is also reflected in tax declarations and calculations, which are key documents of tax reporting. Tax accounting thus lays the groundwork for fulfilling obligations regarding the payment of taxes and fees, as well as tax reporting.

The dynamics of fulfilling the obligation of tax reporting, which often represents the final stage of tax obligations when taxing individuals, is characterized and described. The submission of tax declarations becomes possible only after fulfilling the obligations of accounting and tax payment. The complexity of the obligation of tax reporting is emphasized, both in material and procedural aspects. It is underscored that tax obligations must be fulfilled in full, encompassing all its complex duties.

The inseparable unity between the specific duties of taxpayers, duties of tax accounting of taxable objects, and tax reporting is established. It is emphasized that tax reporting should be based on data from the tax accounting

of taxable objects, including the accounting of the income and expenses of taxpayers. Documentation formed as a result of accounting-object procedures is included in the documents of tax reporting.

The peculiarities of implementing the obligation of tax reporting for individuals are noted. Information from tax accounting of taxable objects is reflected in various tax documents, such as tax declarations, tax payment calculations, notifications, settlement statements, reports, certificates, income and expense books, tax cards, and others. These documents include information about the taxable object, tax base, accruals of tax amounts, and fees.

Keywords: taxable object, taxation of individuals, taxation, tax reporting of individuals, tax obligations of individuals, personal income tax, tax, legal mechanism of tax, individuals.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці, в яких відображені основні результати дослідження:

1. Мандзюк О.І. Сутнісні складові категорії податку. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2019. № 1. С 69-78.
2. Мандзюк О.І. Співвідношення прямих і непрямих податків в Україні: Теоретико-прикладні аспекти. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2019. № 4. С. 48-57.
3. Мандзюк О.І. Компаративний аналіз оподаткування фізичних осіб у країнах Центральної Європи, Північної Америки та в Україні. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. № 3(81). С. 358-364.

Наукові праці, в яких відображена апробація матеріалів дослідження:

4. Personal income tax rate in the European Union. *Сучасне суспільство і наука: актуальні дослідження молодих науковців. Матеріали Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції іноземними мовами / Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого / (15 травня 2019 р.)* Харків: НЮУ ім. Ярослава Мудрого, 2019. С. 88-90.
5. Мандзюк О.І. Співвідношення об'єкту та предмету оподаткування. *Вороновські читання (Судовий прецедент - джерело права або приклад правозастосування) : збірник статей, доповідей та тез учасників міжнародної науково-практичної конференції, (м. Ірпінь, 4-5 жовтня 2019 р.)* Харків : Асоціація фінансового права України, 2019. С. 190-193.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. МІСЦЕ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ.....	12
1.1. Податок на доходи фізичних осіб як різновид прямого податку.....	12
1.2. Об'єкт оподаткування як основний елемент правового механізму податку на доходи фізичних осіб.	45
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	70
РОЗДІЛ 2. ДОХОДИ ЯК ПІДСТАВА СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ	77
2.1. Підстави виникнення правовідносин із справляння податку на доходи фізичних осіб.	77
2.2. Дохід платника як засада визначення обов'язку із справляння податку.....	93
2.3. Облік доходів платника податку на доходи фізичних осіб.	120
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	138
ВИСНОВКИ	144
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	155
ДОДАТКИ	173

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Однією з найбільш динамічних галузей права в сучасних економіко-політичних умовах є фінансове право. Не зважаючи на наявність теоретично розроблених і обґрунтованих вихідних положень та конструкцій, фінансове законодавство постійно змінюється, що обумовлюється об'єктивною потребою врегулювання трансформованих зовнішніми факторами суспільних відносин. Особливо мінливими при цьому виступають податкові правовідносини, які спрямовано на мобілізацію публічних грошових фондів з метою формування економічної бази діяльності держави – державного та місцевих бюджетів й позабюджетних публічних грошових фондів.

Наявність належного правового регулювання відносин з приводу оподаткування складно переоцінити. Незважаючи на те, що в Україні переважну частку податкових надходжень складають платежі з юридичних осіб, проблеми оподаткування майна громадян та їх доходів стосуються кожної фізичної особи незалежно від того, чи є вона податковим резидентом, чи ні. Центральне місце серед всіх податків і зборів в даному випадку відіграє податок на доходи фізичних осіб. Правове регулювання даного платежу багаторазово змінювалось, що обумовлювалось необхідністю його приведення до існуючих економіко-правових реалій сучасності. Проте, навіть зараз, після прийняття Податкового кодексу України, до його Розділу IV, яким встановлено правовий механізм даного податку, постійно вносяться зміни, які в переважній більшості стосуються об'єкта даного податку. Тому, на нашу думку, здійснення комплексного аналізу даного елемента правового механізму податку на доходи фізичних осіб є необхідним та своєчасним. Підсилюється такий підхід ще й тим, що спеціального дослідження, яке було б присвячено саме цьому елементу такого податку в Україні досі немає.

Звичайно, не можна стверджувати про повне ігнорування дослідниками даного аспекту податкових правовідносин. Значну спадщину з питань оподаткування й фінансової науки в цілому становлять фундаментальні праці П. П. Гензеля, О. О. Ісаєва, В. О. Лебедева, Д. М. Львова, М. Фридмана, А. Ф. Менькова, І. Х. Озерова, К. Г. Рау, П. І. Тарасова, М. І. Тургенєва, Ф. Нітті, Л. В. Ходського. Серед сучасних учених, які порушують окремі питання оподаткування варто виділити публікації Д. А. Бекерської, Л. К. Воронової, І. Є. Криницького, Л. М. Касьяненко, М. П. Кучерявенка, О. І. Максака, Н. А. Маринівої, Н. Ю. Пришви, Є. А. Усенко, В. М. Федосова, О. С. Шевчика, Н. К. Шаптали. Безпосередньо проблемами оподаткування фізичних осіб та правового регулювання окремих елементів правового механізму податку займалися О. О. Головашевич, Д. А. Кобильнік, О. М. Мінаєва, С. В. Пархоменко-Цироцяниц, О. В. Шульженко та інші.

Положення й висновки дисертаційного дослідження ґрунтуються на Конституції України, аналізі чинного законодавства України, нормативно-правових актів органів державної податкової служби й органів місцевого самоврядування. При написанні роботи розглянуто податкове законодавство країн Європи, Америки та Азії.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію було виконано на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (державна реєстрація за № 011U000965). Тема дисертаційного дослідження затверджена на засіданні вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого 23 листопада 2018 року (протокол № 5) та перезатверджена 30 червня 2023 року (протокол №12). Виконане дослідження відповідає Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації, затвердженої розпорядженням Кабінету

Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р, а також Стратегії розвитку Національної академії правових наук України на 2021-2025 роки, затвердженої Постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26.03.2021 р. № 12-21, та Стратегії сталого розвитку України до 2030 року.

Мета й завдання дослідження. Метою цього дисертаційного дослідження є комплексна розробка основних положень, що визначають правову природу податку на доходи фізичних осіб та його об'єкту і розробка пропозицій по вдосконаленню правового регулювання оподаткування фізичних осіб.

Досягнення зазначеної мети зумовлено постановкою й вирішенням таких завдань:

- встановити місце податку на доходи фізичних у системі загальнообов'язкових платежів;
- здійснити компаративний аналіз правового регулювання процедур оподаткування доходів фізичних осіб в різних країнах світу;
- зробити детальний аналіз нормативно-правової бази, якою регулюється оподаткування доходів фізичних осіб в Україні;
- встановити та охарактеризувати правові зв'язки між різними елементами правового механізму податку на доходи фізичних осіб;
- розкрити динамічний аспект правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб;
- здійснити класифікацію різновидів доходів, що включаються в базу оподаткування фізичних осіб;
- визначити концептуальні засади нормативного регулювання основних та додаткових елементів податку на доходи фізичних осіб;
- запропонувати зміни до податкового законодавства України, спрямовані на вдосконалення правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб та механізму податку на доходи фізичних осіб в цілому.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини з приводу оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку.

Предметом дослідження є теоретичні й методологічні проблеми правового регулювання процедур оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні ними податкового обов'язку.

Методи дослідження. Дисертаційне дослідження ґрунтується на методологічній основі, що включає сукупність методів і прийомів наукового пізнання. Застосування загальнонаукового діалектичного методу вивчення правової та соціальної дійсності відбувається відповідно до принципів цілісності, загальності, взаємного зв'язку та взаємозумовленості змін (див. підрозділи 1.1, 2.1). Цей підхід дозволяє єднати аналіз соціального змісту та юридичної форми, вирішуючи поставлені завдання. Додатковим методом, який доповнює діалектичний підхід, є метод системного аналізу. Використовуючи цей метод, дослідник розглядає як окремі елементи правового механізму оподаткування, так і їх взаємодію в системі в цілому (див. підрозділи 1.2, 2.1). Такий підхід сприяє комплексному розумінню як окремих аспектів оподаткування, так і їх взаємодії в контексті загального соціального та правового середовища.

У проведенні даного дослідження використано спеціальні методи, серед яких слід виділити формально-логічний, логіко-юридичний та системно-функціональний (див. підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 2.2, 2.3). Використання історико-правового методу дозволило детально вивчити еволюцію оподаткування фізичних осіб, виявити тенденції його розвитку та зміни у підходах законодавців до регулювання об'єкту податку на доходи фізичних осіб (див. підрозділи 1.1, 1.2). Порівняльно-правовий метод використано для аналізу нормативно-правової бази, яка визначає встановлення та стягування розглядуваного в даному дослідженні податку в різних країнах світу (див. підрозділи 1.2, 2.1, 2.2, 2.3).

Застосування статистичного методу уточнює роль та місце податку на доходи фізичних осіб у системі оподаткування України, а також дозволяє детально розглянути особливості регулювання об'єкту оподаткування (див. підрозділи 1.1, 2.1, 2.2, 2.3). Це допомагає у розумінні впливу даного податку на економічні та соціальні процеси в країні, а також визначає можливості оптимізації його застосування в контексті вдосконалення податкової політики.

Матеріалами для дослідження стали законодавчі акти, документи органів податкової та митної служби, а також інформація, опублікована в періодичних виданнях, довідкові джерела і статистичні дані. Ця інформаційна та емпірична база дозволила налагодити комплексний аналіз явищ, пов'язаних із оподаткуванням, та вивчити різні аспекти дії податкового законодавства. Законодавчі норми стали основою для ретельного аналізу правових аспектів оподаткування фізичних осіб, враховуючи зміни та трансформації в цій області. Документи відповідних служб надали можливість вивчити конкретні приклади застосування податкових положень у практиці та оцінити їхній вплив на платників податків. Публікації в періодичних виданнях внесли вагомий внесок у розуміння актуальних питань оподаткування та розкрили різноманітні точки зору експертів у цій галузі. Довідкові джерела і статистичні дані допомогли підкріпити аналітичний підхід до розгляду питань оподаткування фактичними числовими даними та тенденціями. Загальна база даних, яку надавали ці різні джерела, сприяла глибокому розумінню складності та динаміки оподаткування фізичних осіб, розкриваючи різні аспекти цього питання через призму різних джерел і точок зору.

Наукова новизна дисертаційної роботи визначається тим, що вона є першим в українській правовій літературі спеціалізованим дослідженням теоретичних й практичних проблем правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні ними свого податкового обов'язку з

урахуванням динаміки зміни суспільних відносин останніх років. Наукова новизна знайшла своє відбиття в таких положеннях:

вперше:

- доведено існування складного юридичного факту, який є підставою виникнення обов'язку зі сплати податку, та складається з таких елементів, як наявність відповідного статусу зобов'язаної особи, її податкової правосуб'єктності, об'єкту оподаткування та реальної можливості сплатити податок;

- доводиться наявність в переліку підстав, що обумовлюють виникнення податкового обов'язку фізичних осіб, факту обізнаності контролюючого органу про наявність того або іншого об'єкта оподаткування, що пов'язано не з особливостями безпосередньо об'єкта, а зі специфікою регулювання такої складової податкового обов'язку, як податковий облік, який, в свою чергу, є підґрунтям для проведення контролю за належним виконанням обов'язку зі сплати податку;

- наголошується на необхідності детальної класифікації доходів фізичних осіб (як однієї з підстав виникнення податкового обов'язку) за низкою видових критеріїв на сім груп, по кожній з яких податок на доходи фізичних осіб сплачується із застосуванням різних механізмів обчислення бази оподаткування;

удосконалено:

- характеристику об'єкту податку на доходи фізичних осіб, специфіка якого полягає у тому, що цей платіж передбачає оподаткування операцій, частина яких проводяться між фізичними особами в готівковій формі й не фіксуються в матеріальних носіях;

- підхід щодо природи виникнення податкового обов'язку фізичних осіб, який передбачає її визначення як в межах імперативної вимоги сплатити з отриманого доходу податок на доходи фізичних осіб, так і в контексті законослухняної або деліктної поведінки платника;

- характеристику похідних або уточнюючих об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб елементів правового механізму податку (база оподаткування – кількісна характеристика об'єкта оподаткування, масштаб оподаткування – параметр виміру об'єкта й одиниця оподаткування – одиниця виміру масштабу) виходячи із структури об'єкта оподаткування;

набули подальшого розвитку:

- позиція щодо вдосконалення правового регулювання термінологічного апарату Податкового кодексу України, що полягає у необхідності перенесення окремих понять, які стосуються виключно оподаткування фізичних осіб, зі ст. 14 до Розділу IV Податкового кодексу України;

- пропозиція щодо виключення зі складу загального місячного оподатковуваного доходу грошей або майна (немайнових активів), які платник отримав у вигляді хабаря, або є результатом крадіжки чи знаходження як скарбу, адже основою для цієї пропозиції слугує принцип правової чистоти та справедливості, де враховується, що отримання таких коштів або майна відбулося в обставинах, які підтверджені обвинувальним вироком суду. Важливим аспектом є невиконання такого припису через об'єктивні обставини, що ускладнюють виконання даної вимоги, а також відсутність визначеного механізму для сплати належних сум податків в цьому конкретному випадку;

- аргументація недосконалості правового регулювання оподаткування сум заборгованості платника податку, які перейшли строк позовної давності, через що висловлюється пропозиція внести зміни до Податкового кодексу України з метою виключення цього елемента зі складу загального місячного оподатковуваного доходу, коли основою для цієї пропозиції слугує визнання недоліків у чинному законодавстві, що регулює оподаткування заборгованості, що вже не підлягає позовній вимозі.

Практичне значення отриманих результатів проявляється у декількох сферах:

- у науково-дослідницькій сфері матеріали дисертації можуть служити основою для подальшого розвитку проблем податкового права.

- у правотворчому вимірі значущість результатів полягає у можливості використання висновків і пропозицій, що містяться в дисертації, при розробці законопроектів для удосконалення регулювання оподаткування фізичних осіб.

- у правоохоронній сфері передбачається використання сформованих висновків і рекомендацій для вирішення існуючих колізій та узгодження різних норм законодавства України, з метою зменшення кількості конфліктів між контролюючими органами та платниками податків.

- у правовиховній сфері положення дисертації можуть слугувати методичним матеріалом для підвищення рівня правової культури населення і професійного рівня працівників податкових та судових органів.

- у навчальному процесі основні положення і висновки можуть використовуватися в процесі викладання курсів фінансового і податкового права, а також у науково-дослідницькій роботі студентів, а також у процесі підготовки навчальних та навчально-методичних матеріалів з фінансового та податкового права.

Апробація результатів дослідження. Дисертація виконана і обговорена на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Основні положення та теоретичні висновки дисертації оприлюднені дисертантом у доповідях на наукових і науково-практичних конференціях, а саме: *Всеукраїнській науково-практичній Інтернет-конференції «Сучасне суспільство і наука: актуальні дослідження молодих науковців»* (м. Харків, 15 травня 2019 р.); Міжнародній науково-практичній конференції *«Вороновські читання (Судовий прецедент - джерело права або приклад правозастосування)»* (4-5 жовтня 2019 р.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, двох розділів, що містять п'ять підрозділів, списку використаних джерел (184 найменування) та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 189 сторінок, із яких основний текст – 155 сторінок.

РОЗДІЛ 1

МІСЦЕ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

1.1. Податок на доходи фізичних осіб як різновид прямого податку.

Однією з ключових сфер фінансової діяльності будь-якої країни є оподаткування фізичних осіб, які проживають на її території чи отримують доходи за її межами. Для ретельного аналізу цього аспекту потрібно глибоко дослідити як теоретичні основи оподаткування, так і нормативне регулювання цієї сфери. Однак неможливо обійтися без уявлення про податки та оподаткування як специфічні концепції, а також без розуміння структури систем оподаткування, яка залежить від форми управління в конкретній країні. Поняття "податки" можна розглядати з економічного та правового погляду. Термін "податок" є основним у податковому праві, проте аналіз зарубіжного законодавства показує, що визначення цього поняття може відсутнє у відповідних актах або мати загальний характер. Це свідчить про недооцінку важливості визначень та термінів у податковому законодавстві.

Аналізуючи європейське податкове законодавство, слід звернути увагу на дефініцію поняття «податок» у Німеччині. Відповідно до § 3 (1) Положення про податки й зборах ФРН податками є грошова повинність, яка не має якого-небудь зустрічного надання (не є грошовою повинністю за особливі послуги), покладається з метою екстракції публічно-правового доходу суспільства при наявності предмета обкладання. Трохи по-іншому підходить до визначення податку австрійський законодавець. Відповідно до § 3 Федерального положення про податки й збори Австрії податками в значенні даного федерального закону визнаються публічні податки, включаючи ті, що стягуються на підставі чинних правових норм ЄС, а також урегульовані федеральним законодавством внески в публічні фонди

або корпорації суспільного права, і інші вимоги грошової повинності [174, с. 13-14].

Розвиток наукової думки останніх десятиліть вказує на те, що в іноземних державах податкове законодавство визначає податок більш докладно. Варто навести Вірменію як приклад, де податок розглядається як обов'язковий і безоплатний платіж, що збирається для задоволення державних і суспільних потреб від фізичних і юридичних осіб у порядку і розмірах, визначених податковим законодавством і у встановлений термін. Як ще один приклад можна знайти у визначенні податку зі статті 12 Податкового кодексу Казахстану. Згідно з ним, податки - це установлені державою відповідно до Кодексу в односторонньому порядку обов'язкові грошові або натуральні внески в бюджет у певних розмірах, які мають безповоротний і безеквівалентний характер.

Це визначення майже повністю охоплює всі основні юридичні аспекти податку, такі як відповідність законодавству, встановлення державою на підставі односторонньої волі, обов'язковий характер сплати, матеріальний зміст платежу, належність до джерел бюджетних доходів, визначеність, безповоротність і безеквівалентність. Єдина значуща ознака, яку воно не враховує, - це примусове стягнення податку, хоча добровільні внески та пожертвування до податків не можуть бути враховані.

Принциповою особливістю побудови оподаткування в унітарних країнах є те, що їх адміністративно-територіальні одиниці суверенними правами, як правило, не наділені, тому повністю підпорядковані центральним органам влади, у тому числі й у питаннях оподаткування. Саме тому податкові системи держав даного типу здебільшого дворівневі й включають лише центральні й місцеві податки.

Трохи інша ситуація може складатися в унітарних державах, які мають в своєму складі автономні утворення. Їхні податкові системи можуть включати додатковий рівень оподаткування на відповідній території. Причому, незважаючи на те, що Україна належить до країн саме

цього типу, її податкова система дворівнева, що передбачене ст. 8 Податкового кодексу України [106].

В контексті федеративних держав виникає необхідність у формуванні регіональних бюджетів, оскільки їхні устрої передбачають складові частини, які включають не лише державні та місцеві, але й регіональні бюджети. Це означає, що наряду з центральними та місцевими податками в таких системах також притаманні регіональні податки. Цей аспект чітко виявляється у податкових системах федерацій та конфедерацій, що є трирівневими. Сполучені Штати Америки служать ілюстративним прикладом такого структурного підходу. Щодо оподаткування фізичних осіб в США, його можна охарактеризувати як дворівневе, про що буде зазначено подальше.

Розподіл податків за територіальним рівнем визначається формою державного устрою. У федеративних системах виокремлюють федеральні податки, які устанавлюються на найвищому центральному рівні, податки суб'єктів нижчого рівня, регульовані законодавчими органами суб'єктів федерацій та обов'язкові лише на відповідній території, і місцеві податки, що належать компетенції місцевого самоврядування. Україна, яка є унітарною державою, має загальнодержавні та місцеві податки. Статті 9 і 10 Податкового кодексу України визначають їхні види, але деякі аспекти місцевих податків можуть встановлюватися органами місцевої влади, зокрема ставки окремих платежів та пільги.

Підходячи безпосередньо до аналізу оподаткування фізичних осіб, слід торкнутися ще одного важливого аспекту. Мова йде про класифікацію податків, що дозволить позиціонувати податок на доходи фізичних осіб серед інших податків і інших загальнообов'язкових платежах податкового характеру. Система оподаткування охоплює не лише різноманітні податки та збори, але й визначені особливості, що виявляються через конкретне співвідношення різних видів обов'язкових платежів. Розмаїття існуючих платежів породжує необхідність їх систематизації та класифікації на основі

визначених критеріїв [37, с. 69].

Класифікація, як метод пізнання економічних явищ і процесів, є не лише засобом структурування системи понять, а й інструментом, за допомогою якого можна провести розподіл впорядкованих концепцій, що визначають явища і процеси, на групи, які мають спільну природу, сутність та зміст. Головна мета класифікації полягає у встановленні взаємозв'язків між різними економічними явищами та процесами, точному орієнтуванні у численності цих понять та визначенні їхньої ієрархії. Часто проведення класифікації має на меті встановлення взаємозв'язків між різними видами податків, а також надає можливість визначити об'єднуючі закономірності в розвитку класифікованих понять. Обґрунтована класифікація служить основою для аналізу та формування узагальнених висновків, роблячи можливим здійснення систематичного підходу до вивчення економічних явищ і процесів.

Класифікація обов'язкових платежів в системі оподаткування має на меті створення впорядкованої структури, яка дозволяє визначити кожен вид оподаткування та збору відповідно до його функціональної ролі та мети в економічній системі. Цей підхід сприяє не лише систематизації фінансових потоків, але й забезпечує ефективність контролю та управління податковою системою. Важливим аспектом є визначення критеріїв, за якими здійснюється класифікація платежів, таких як їхні призначення, об'єкти оподаткування, терміни сплати, та інші. Це сприяє створенню структури, яка відображає різноманіття платежів у системі оподаткування, а також дозволяє забезпечити чіткість та логічність в організації фіскальної системи країни.

Визначення категорії, до якої відноситься конкретний податок, сприяє чіткому розумінню його природи та функцій. Класифікації податків приділялася увага багатьох вчених-правників. Об'єднуючи фіскальні платежі, формується вдосконалена система, що визначається загальною природою цих внесків. За родовою ознакою вони виявляють єдність, хоча

їх різноманітність потребує уважного аналізу та класифікації. Не вдаючись у повний перелік критеріїв класифікації податків у даному контексті, важливо розглянути основні підходи до класифікації, спрямовані на визначення ключових характеристик податку на доходи фізичних осіб. Такий аналіз сприяє уточненню й систематизації загального розуміння ролі та механізмів функціонування даного виду податку.

Важливо враховувати, що незважаючи на велику кількість податків та їхню різноманітність, складові юридичної структури податку мають загальне значення. Елементи юридичної структури, без яких податок не може існувати, є обов'язковими. До них традиційно відносяться суб'єкт оподаткування, об'єкт оподаткування, предмет податку, податкова база, податковий період, податкова ставка, порядок розрахунку податку, а також порядок і строки його сплати.

Сукупність податків можна класифікувати за різними критеріями, що дозволяє більш чітко визначити характер та сутність кожного конкретного податку [167, с. 25]. У теорії оподаткування використовуються різноманітні критерії для класифікації податків. Перші спроби класифікації податків відомі ще з епохи формування науки про оподаткування. Наприклад, Н. І. Тургенєв у 1818 році вказував, що «...податки можуть бути належніше розділені таким чином: 1) податки з доходів від землі; 2) податки з доходів від капіталу... 3) податки із самих капіталів. Іноді податки розділяють на: 1) звичайні і незвичайні; 2) загальні й особливі, враховуючи, чи сплачують їх усі чи лише деякі; 3) головні й побічні, залежно від їхньої важливості для держави; 4) речовинні й особисті, тобто з речей або осіб; 5) податки, сплачені грошима або натурою...» [148, с. 28].

Сучасні юристи виявляють різні підходи до класифікації податків, пропонуючи різноманітні критерії для цього. Здійснений системний аналіз різних поглядів дозволяє виділити шість основних критеріїв: 1) тип платника; 2) форма оподаткування; 3) територіальний рівень; 4) канал

надходження платежу; 5) характер подальшого використання платежу; 6) періодичність справляння. Згідно з першим критерієм, податки розділяються на ті, що сплачуються юридичними особами, фізичними особами та тими, для кого платник є змішаним. Податки з юридичних осіб, такі як податок на додану вартість та податок на прибуток організацій, відносяться до обов'язкових платежів для платників податків-організацій. В Україні ці податки стосуються організацій, які мають статус юридичної особи. Згідно з другим критерієм, обов'язкові платежі, які стягуються з фізичних осіб, включають податок на доходи фізичних осіб. Необхідно зауважити, що суб'єктами податкового права є організації, а не обов'язково юридичні особи. Філії та представництва також вважаються платниками податків незалежно від наявності статусу юридичної особи. Скасування податку на промисел призвело до того, що лише податок на доходи фізичних осіб залишився в цій підгрупі. [167, с. 26].

З нашого погляду, використання критерію періодичності справляння податків, як одного з розподільчих критеріїв, який зустрічається в літературі, не є належним та обґрунтованим. Цей критерій визначає податки як разові або регулярні, залежно від того, чи стягуються вони один раз протягом певного періоду або систематично через певні проміжки часу протягом усього періоду діяльності платника. Вважаємо, що використання критерію періодичності недоречне в контексті податків. Існують загальнообов'язкові платежі, що не стягуються постійно, але вони, на нашу думку, не відповідають традиційному розумінню податків. Термін «платежі» в цьому випадку є більш адекватним, ніж "податки". Вважаємо, що критерій періодичності справляння загальнообов'язкових платежів роз'єднує податки та платежі, а не чітко виділяє різні види податків. Ця концепція є віддзеркаленням поглядів численних сучасних фінансистів. [67; 26].

У теорії оподаткування традиційно розрізняють особисті та реальні прямі податки. Особисті податки сплачуються платником в залежності від

отриманого прибутку та враховують фінансову спроможність платника. З іншого боку, реальні податки сплачуються з майна, що ґрунтується на передбачуваному середньому доході, отримання якого лише очікується [67]. Ставки реальних податків зазвичай визначаються на основі результатів діяльності різних категорій платників податків. Це враховує різноманітні аспекти ділової активності та сприяє справедливому розподілу податкового навантаження серед різних суб'єктів господарювання.

З першого погляду, податок на доходи фізичних осіб відноситься до категорії особистих податків. Проте, деякі елементи реальних платежів були притаманні цьому податкові в Україні. Йдеться про правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб до прийняття Податкового кодексу України, коли з метою оподаткування до доходів платника податку включалась звичайна вартість майна, яке передається платником податку за довіреністю іншій особі, якщо умови такої довіреності передбачали право такої іншої особи продати це майно або відчужити його в інший спосіб [128]. Зараз цей механізм вже не існує, що дозволяє однозначно відносити податок на доходи фізичних осіб до категорії особистих платежів.

Щодо існування податків загального значення, які використовуються на загальні цілі без конкретизації заходів чи витрат, на які вони витрачаються, і цільових податків, які спрямовані до цільових позабюджетних фондів або виділяються в бюджеті окремим рядком для фінансування конкретно-визначених заходів, можна висловити декілька поглядів. Науково-технічний прогрес і стрімкий розвиток сучасного суспільства висувають нові вимоги до системи оподаткування, у тому числі і до класифікації податків.

З точки зору теорії оподаткування та фінансів, існує деяка невизначеність між податками загального значення та цільовими податками. З одного боку, податки надходять до відповідних бюджетів і,

зазвичай, не мають безпосереднього цільового призначення, а з іншого боку, існують механізми бюджетної адресності, які можуть стимулювати напрямок витрат коштів. У той же час, деякі авторитетні фахівці, зокрема О. І. Худяков, виділяють стабільність та тривалість фіскальних відносин як основну відмінність податків від зборів [159, с. 30-34]. Питання щодо цільового призначення загальнообов'язкових платежів також важливе. Однак, слід зазначити, що трактування цього питання може відрізнитися залежно від методології та концепцій дослідника. Зокрема, можна розглядати загальнообов'язкові платежі, такі як податки, як стабільні та обов'язкові, в той час як збори можуть бути розглядатися як добровільні та еквівалентні платежі, де суб'єкт має певні права або дозволи в обмін на сплату. Такий підхід дозволяє розрізнити юридичний характер відносин, пов'язаних із сплатою податків та зборів.

Отже, дебати стосовно цільового характеру окремих податків та зборів залишаються складними та потребують комплексного розгляду в контексті сучасного економічного та фінансового середовища. На відміну від податку плата є відплатною і еквівалентною, а мито, по суті, є примусовим платежем за яку-небудь послугу держави [159, с. 30-34]. Відмінність збору від мита полягає в тому, що останнє стягується пропорційно надаваним послугам; збір же є фіксованою платою за послугу, що носить публічний характер [175, с. 2]. У цьому концептуальному уявленні розрізнення між юридичними характеристиками податків та інших обов'язкових платежів стає очевидним. Не випадково у багатьох країнах деякі з упереджено вказаних платежів не отримують статусу податкових. Наприклад, у деяких юрисдикціях митні збори не класифікуються як податки і не вважаються джерелами податкових надходжень до бюджету.

Правове регулювання розподілу податків на загальнодержавні та місцеві до прийняття Податкового кодексу України не можна назвати досконалим [135]. З цього приводу М.П. Кучерявенко підкреслював, що

таке розподілення здійснюється залежно від компетенції органу, який регулює вид податку [70, с. 124]. Вступаючи у дискусію з даною позицією І.Є. Криницький відзначає, що регулювання податків та зборів є виключно публічним та імперативним, де держава визначає повний перелік податків на загальнодержавному та місцевому рівнях, а також основні компоненти юридичного механізму для місцевих податків. Фактично, держава закріплює повний перелік місцевих податків та зборів і визначає обов'язкові місцеві податки і збори, залишаючи на розсуд місцевих органів самоврядування можливість встановлення тих, що не мають загального характеру. Зазначена класифікація висвітлює компетенцію органу, що вводить конкретний податок чи збір на певній території, і відділяє її від процесу встановлення чи регулювання податків. Наприклад, місцеві податки та збори встановлюються Верховною Радою, а введення їх на відповідній території належить до компетенції органів місцевого самоврядування [59, с. 32]. Вчений підкреслює, що всі обов'язкові платежі податкового характеру утворюють розвинуту систему, за родовою ознакою є однотипними, проте це не виключає необхідності їх розмежування та класифікації. За його переконанням, це важливо здійснювати через можливість закріплення різних податкових режимів для різних платників, розбіжності у надходженні коштів до бюджетів та нерівномірності в відображенні фіскальної чи стимулюючої функції податків у різних формах оподаткування [59, с. 31-32].

Разом із тим, варто пам'ятати, що дискусія стосовно розподілу податків на місцеві та загальнодержавні між М. П. Кучерявенком та І. Є. Криницьким виникла до прийняття Податкового кодексу України, і зараз навряд чи би виникла. Враховуючи точки зору обох вчених, а також об'єктивні зміни у правовому регулюванні оподаткування в Україні, вважаємо за не обхідне сформулювати та аргументувати свої висновки, що відрізняються від підходів обох вчених та відповідають сучасним підходам та їх реалізацією у чинному законодавстві.

Слід зауважити, що із прийняттям Податкового кодексу України відбулися суттєві зміни в регулюванні режиму загальнодержавних та місцевих податків. Згідно із вимогами статті 10 зазначеного Кодексу, місцеві ради зобов'язані встановлювати податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності. В межах визначених Податковим кодексом України повноважень, ці органи приймають рішення щодо встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору.

Важливо відзначити, що місцевим органам влади заборонено встановлювати місцеві податки та збори, які не передбачені Податковим кодексом України. Таким чином, мова йде не про можливість встановлення будь-яких місцевих податків чи зборів місцевими органами влади, а лише про деталізацію конкретних елементів в установлених межах згідно з Податковим кодексом України..

Яскравим прикладом такої концепції може слугувати правове регулювання справляння збору за місця для паркування транспортних засобів. Так, об'єктом даного платежу відповідно до ст. 266 Податкового кодексу України може бути, зокрема, земельна ділянка, яка згідно з рішенням сільської, селищної або міської ради спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування. [106] Місцеві ради визначають перелік цих ділянок, але ділянки іншого призначення не можуть бути об'єктом цього місцевого збору.

Іноді можна спостерігати нетрадиційні підходи до класифікації податків, що включають розподіл на закріплені, що повністю або частково призначені як дохідний засіб конкретного бюджету, і регулюючі, розподіл яких між різними бюджетами визначається Бюджетним кодексом або іншими нормативними актами. Цей підхід вказує на бюджетну спрямованість, аналізуючи податки як засіб формування конкретних

бюджетів, з врахуванням цільового призначення публічних коштів. Важливо зауважити, що це не призводить до того, щоб податок на доходи фізичних осіб мав цільовий характер або персоналізацію.

Крім того, податки можуть бути розкладовими (сплачуються при виникненні конкретних потреб у визначеному видатку, такому як благоустрій території, і розподіляються між платниками податків) і кількісними. Традиційно розділяють податки залежно від платника: податки для юридичних осіб, податки для фізичних осіб і "змішані" податки, що стягуються з обох категорій. Відзначається, що податок на доходи фізичних осіб відноситься до кількісних, які стягуються з фізичних осіб.

Важливим критерієм диференціації податків є їхня форма оподаткування. Прямі податки (здійснюються при придбанні матеріальних благ, визначаються розміром об'єкта оподаткування і сплачуються виробником або власником) відрізняються від непрямих (стягуються при витрачанні матеріальних благ, визначаються розміром споживання, включаються у вигляді надбавки до ціни товару і сплачуються споживачем). У першому випадку стягування відбувається при придбанні і нагромадженні матеріальних благ (наприклад, прибутковий податок стягується при отриманні доходу), у другому - при їхньому споживанні (наприклад, акцизи, ПДВ оплачуються споживачем товарів, в ціну яких включаються ці податки). При непрямому оподаткуванні формальним платником є продавець товарів, а реальним — споживач. Таким чином, відбувається розбіжність між формальним і реальним платниками податку.

Важливо відзначити, що у більшості країн переважає пряме оподаткування, хоча частка непрямих податків у доходах державного бюджету в деяких країнах значна, а в інших — переважна. Прямі податки, такі як податок на прибуток (англ. — income tax), складають основу прямого оподаткування, охоплюючи податки на доходи фізичних осіб.

Підставою класифікації податків може бути і вид об'єкта

оподаткування. Ми приєднуємося до позиції О. О. Головашевича, що «...об'єкт оподаткування є одним з трьох основних елементів правового механізму податків, а також одним з основних критеріїв класифікації останніх. Назва податку часто містить у собі назву об'єкта, з якого підлягає обчисленню податкова база. Саме об'єкт оподаткування в сукупності зі ставкою податку визначає обсяг податкового обов'язку...» [26, с. 60]. Крім того, класифікація податків за економічним змістом об'єкта оподаткування широко застосовується в економічній літературі. Також варто наголосити, що саме цей критерій класифікації податкових платежів покладено у основу законодавцем при складанні структури бюджетної класифікації України [48]. Так, у розділ «податкові надходження» бюджетної класифікації України наведені наступні види платежів :

1) податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств);

2) податки на власність (податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, збір за першу реєстрацію транспортного засобу);

3) збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів (збір за спеціальне використання лісових ресурсів, збір за спеціальне використання води, плата за користування надрами, плата за землю, плата за використання інших природних ресурсів);

4) внутрішні податки на товари та послуги (податок на додану вартість, акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів, акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів);

5) податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції (ввізне мито, вивізне мито, інші надходження від зовнішньоекономічної діяльності);

6) окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів (місцеві податки і збори, нараховані до 1 січня 2011 року);

7) рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси (рентна плата, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, надходження нарахованих і не сплачених зобов'язань Державного підприємства "Енергоринок" перед державним бюджетом по збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію за минулі роки);

8) місцеві податки і збори (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір, збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, єдиний податок тощо).[48]

Як бачимо, при класифікації податків бюджетне законодавство використовує у якості основного критерію вид об'єкта оподаткування. Крім того, варто наголосити на порядку розташування загальнообов'язкових платежів в бюджетній класифікації, що опосередковано встановлює важливість того або іншого платежу. В даному випадку, податок на доходи фізичних осіб займає перше місце. Аналіз Закону України «Про державний бюджет України на 2011 рік» свідчить про те, що надходження від податку на доходи фізичних осіб становлять більше 12 відсотків надходжень від загальної кількості прибуткових податків [117].

В теорії податкового права перші класифікації податків і зборів із використанням у якості критерію об'єкта оподаткування провадилися правниками XIX століття, які класифікували прямі податки за підставою для оподаткування та виділяв: майнові податки, промислові, прибуткові та особисті. По майновим податкам у якості підстави для оподаткування називався факт володіння чи користування майном, по промисловим – заняття промислом, по прибутковим – чистий прибуток, а по особистим – саму особу [16, с. 62]. У подальшому при розвитку системи оподаткування

в більшості країн зникли особисті податки, проте решта окреслених С.Ю. Вітте податків існують у податкових системах багатьох країн в наш час.

Дослідженням об'єкту оподаткування нещодавно займалась А. С. Дубоносова, яка, узагальнюючи види податкових надходжень відповідно до критерію змісту родового об'єкта оподаткування, наголошує на існуванні таких видів податків і зборів: 1) прямі податки: (а) податки на доходи, (б) податки на майно; 2) непрямі податки (податки на реалізацію); 3) платежі за спеціальне використання природних ресурсів [37, с. 69-71].

Окрім визначення сутності того чи іншого загальнообов'язкового платежу, виокремлення спільних та відмінних рис різних податків і зборів, їх класифікація дозволяє створити підґрунтя для уникнення ще одної, мабуть, суто практичної проблеми. Мова йде про уникнення подвійного оподаткування. Зауваження О. І. Максака з цього приводу вказують на еволюцію відносин, пов'язаних із забезпеченням ефективного уникнення подвійного оподаткування. Спочатку акцент робився на внутрішньому подвійному оподаткуванні в межах однієї країни, але з часом ці відносини почали трансформуватися та концентруватися на розв'язанні проблем на міждержавному рівні. У сучасних умовах, коли глобалізація економіки і міжнародні економічні відносини набувають все більшого значення, проблема подвійного оподаткування між різними країнами стає актуальною. Країни стикаються з викликами укладення міжнародних угод і конвенцій для уникнення подвійного оподаткування, розробки ефективних механізмів співпраці та обміну інформацією. Такий підхід свідчить про те, що проблеми подвійного оподаткування перетнули рамки національних систем оподаткування і стали предметом міжнародного співробітництва та взаємодії між державами. [80, с. 7-8].

Уникаючи подвійного оподаткування та прагнучи до гармонізації податкових систем різних країн, ми визнаємо це як одну з ключових обґрунтовуючи причин для необхідності класифікації та систематизації

податків і зборів. По-перше, подвійне оподаткування виникає при взаємодії різних юрисдикцій і може призвести до негативних економічних наслідків, таких як обмеження міжнародної торгівлі та інвестицій. Для запобігання цьому явищу потрібно чітко визначити та класифікувати різні види податків, а також розробляти міжнародні угоди, що сприяють уникненню подвійного оподаткування.

По-друге, гармонізація податкових систем різних країн має на меті створення єдиної, взаємно визнаної системи, яка сприяє спільному регулюванню податків та зборів. Це полегшує міжнародні бізнес-операції, сприяє збалансованому економічному розвитку та забезпечує рівні умови для платників податків у різних частинах світу. Для досягнення цих цілей, систематизація та класифікація податків є необхідними етапами, оскільки вони надають структурований підхід до розуміння та управління різними видами податків, сприяючи їхньому ефективному впровадженню на міжнародному рівні..

Класифікація податків з огляду на види родового об'єкту оподаткування набуває важливого значення для забезпечення принципу однократності оподаткування та уникнення подвійного оподаткування. У роботі М. П. Кучерявенка виділяється два типи внутрішнього подвійного оподаткування – вертикальне та горизонтальне. Перше виникає при справлянні одного і того ж податку на різних адміністративно-територіальних рівнях, тоді як друге спостерігається на одному рівні, обумовлене розбіжністю у визначенні об'єкта оподаткування. Порушення принципу однократності оподаткування є причиною виникнення внутрішнього подвійного оподаткування [66, с. 584].

Питання щодо подвійного оподаткування має велике значення для фізичних осіб. Тому вельми важливо з'ясувати причини, що призводять до оподаткування одного й того самого доходу фізичної особи більше одного разу. В сучасних умовах фахівцями в області фінансового права виокремлюються різні причини, що сприяють виникненню подвійного

оподаткування [155, с. 12-14]. До соціально-економічних аспектів відносяться непропорційно великі навантаження у сумі податків, які несе платник, що немає обґрунтованого підґрунтя; система оподаткування, яка не враховує специфіки окремих секторів фінансово-господарської діяльності (особливості сезонності у сільському господарстві); відсутність оборотних активів протягом певних періодів, що обумовлено особливістю окремих видів діяльності. Значний вплив на податкову систему має також нестабільність економічної обстановки у країні, коли держава не здатна гарантувати захист платника податків від фінансово-економічних криз. У таких умовах платник намагається знаходити легальні та нелегальні шляхи створення надійних резервів, швидко отримати прибуток та конвертувати його в активи, які менше піддаються впливу кризи. В даному контексті платник податків рахує, що загальна вигода від податкового правопорушення стане настільки суттєвою, що навіть правові наслідки, які йому доведеться нести, матимуть для нього менше значення.

На наш погляд, найбільш складно вирішувати проблеми правового характеру, що надають змогу двічі та більше разів оподатковувати доходи фізичних осіб. Вони завжди пов'язані з наявністю значної кількості протиріч, колізій у діючому податковому законодавстві. Це обумовлено вповільненим реагуванням на істотні зміни суспільних відносин. Достатньо поглянути на динаміку розробки й прийняття Податкового кодексу України – цей процес було розпочато ще в 1998 році, і тільки в 2010 році терміново було прийнято Податковий кодекс України, який не можна назвати досконалим. Крім того, з моменту прийняття даного нормативного акту за майже 2 роки до нього було внесено зміни більше ніж двадцятьма законами, загальний обсяг яких перевищують первісний обсяг самого Податкового кодексу.

Говорячи про проблеми правового характеру, що призводять до подвійного оподаткування, зокрема, фізичних осіб, потрібно виокремити й психологічні особливості ставлення самих платників податків до

оподаткування. Сплата податків і зборів у цієї категорії платників не пов'язана з отриманням соціальних дотацій, пенсій чи заробітної плати. Виконання обов'язку щодо сплати податків і зборів, яке визначено конституційно для кожного громадянина, розглядається як передача певної частини коштів на користь невизначеного суб'єкта. Ця концепційна розділеність у свідомості платників податків може спричинити виникнення конфлікту та провокувати їх до вчинення дій, спрямованих на ухилення від обов'язку сплати податків і зборів.

Важливою групою факторів, які призводять до подвійного оподаткування фізичних осіб, є причини технічного характеру. Ці причини в основному пов'язані з недостатньо раціональним механізмом податкового контролю. Поточне податкове законодавство передбачає значний обсяг різних видів бухгалтерської звітності за окремими видами податків з метою зробити фінансово-господарські операції "прозорими" для податкових органів. Однак, з одного боку, податкові органи не можуть контролювати всі фінансово-господарські операції організацій на основі представлених їм документів. З іншого боку, платникам податків доводиться утримувати значний штат бухгалтерських співробітників.

Також слід звернути увагу на політичні причини виникнення подвійного оподаткування. О. І. Максак пов'язує їх із недостатньою реалізацією функцій податків державою. Він зауважує, що регулювання окремих видів діяльності за допомогою податків на практиці фактично не здійснюється, що призводить до зростання кількості організацій, зайнятих у високоприбуткових секторах економіки (видобуток сировини, ресурсів або корисних копалин). Це призводить до повної залежності економіки держави від динаміки вартості конкретного виду ресурсу. [80, с. 23-24].

М. П. Кучерявенко переконливо визначає принцип однократності оподаткування як обов'язковий аспект [66, с. 53]. Відповідно до цього принципу один і той самий об'єкт оподаткування може бути оподаткований лише одним видом податку протягом конкретного періоду. Це правило

також застосовується до оподаткування доходів фізичних осіб. У чинному українському законодавстві виділяються два основних види податків та зборів (обов'язкових платежів) – загальнодержавні та місцеві, [106] при цьому податок на доходи фізичних осіб відноситься до загальнодержавних. Однак використання критерію компетенції органу, який вводить податок, може призвести до вертикального внутрішнього подвійного оподаткування. Це можливо, коли один і той самий об'єкт (наприклад, нерухомість) оподатковується як загальнодержавним, так і місцевим податком. М. П. Кучерявенко, розглядаючи цей аспект, підкреслює, що використання доходу як об'єкта для загальнодержавних податків не перешкоджає введенню податку на аналогічні об'єкти на місцевому рівні [66, с. 223].

Підхід А. С. Дубоносової до даного питання відзначається відмінністю, оскільки вона спрямована на пояснення, які саме види об'єктів вважаються "аналогічними" доходам. За її думкою, доходи є родовим об'єктом оподаткування, зокрема, при прибуткових податках. Вказуючи на цю обставину, вона інтерпретує підхід М. П. Кучерявенка та зауважує: «... в якості аналогічних до доходу М. П. Кучерявенко мав на увазі такі об'єкти, як прибуток або окремі види доходу. У зв'язку із цим виникає питання: чому такі об'єкти не можуть бути об'єктами оподаткування щодо різних податків, однак одного рівня (чи то місцевого, чи то загальнодержавного)? Так, податок на прибуток підприємств і податок на доходи фізичних осіб у сучасній системі оподаткування України є загальнодержавними. Як бачимо, принцип однократності оподаткування потребує подальшого уточнення з метою недопущення подвійного оподаткування...» [37, с. 72] На наш погляд, А. С. Дубоносова недостатньо чітко сформулювала своє бачення подвійного оподаткування одного й того самого об'єкту. Впливає це і з вимог Податкового кодексу України, статтею 23 якого закріплено, що «...конкретна вартісна, фізична або інша характеристика певного об'єкта оподаткування може бути базою

оподаткування для різних податків...» [106, с. 23] Тобто зводити проблему подвійного оподаткування лише до загального об'єкту оподаткування неприпустимо.

Враховуючи наведені аргументи та сучасний підхід законодавця до регулювання податкової бази, вважаємо за неможливе погодитись з А. С. Дубоносовою, яка зазначала, що «...подвійне оподаткування має місце, коли один і той самий платник податку оподатковується з приводу одного об'єкта оподаткування декількома податками або одним податком декілька разів за один податковий період...» [37, с. 73-74]. У якості приклада вона наводить ситуацію, коли власник земельної ділянки з приводу належного йому майнового об'єкта (земельної ділянки) зобов'язаний сплачувати як податок на землю, так і податок на нерухомість або податок на майно у випадку, «...якщо бази оподаткування зазначеними податками дублюють одна одну (база податку на землю (вартість земельної ділянки) є складовою бази оподаткування податку на нерухомість або податку на майно)...» [37, с. 74].

Розглядаючи наведений приклад маємо зазначити, що на власника земельної ділянки чинним податковим законодавством покладається обов'язок зі сплати й інших податків та зборів. А. С. Дубоносова вказує, що, дохід від продажу земельної ділянки є складовою об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб і базою оподаткування буде також вартість земельної ділянки. Але, в даному випадку, не можна у рівній мірі підходити до двох податків, що мають різну природу об'єкта оподаткування. Податок на доходи фізичних осіб є класичним представником податків на доходи, тоді як податок на землю – майновий податок. Саме тому не може бути базою оподаткування податком на доходи фізичних осіб вартість земельної ділянки. Дохід у розмірі вартості такої ділянки, отриманий фізичною особою – може, але ніяк не вартість. Тобто, для формування бази по податку на доходи фізичних осіб в даному конкретному випадку необхідно провести операцію з відчуження земельної

ділянки, що породжує цілу низку юридичних фактів, частина з яких мають податково-правове значення.

Безумовно, проведення класифікації податків і зборів має значення як для всебічного виявлення характерних рис окремих платежів, позиціонування податку на доходи фізичних осіб у системі оподаткування, так і для зменшення впливу подвійного оподаткування. Разом з тим, оподаткування фізичних осіб диференціюється залежно від побудови податкової системи конкретної держави. Тому важливо при визначенні місця податку на доходи фізичних осіб проаналізувати існуючі у світі моделі побудови податкових систем, при створенні яких держави можуть закладати в їхню основу різні параметри, наприклад такі, як відношення сукупності податкових вилучень до внутрішнього валового продукту, загальна кількість і склад податків, прогресивність, пропорційність або регресивність податкових ставок, пріоритетність оподаткування певних категорій платників податків або сфер господарської діяльності, розподіл податкових доходів між бюджетами різних рівнів і т.д.

Один із ключових показників, який значно впливає на податкову систему будь-якої країни, - це співвідношення між прямим та непрямим оподаткуванням. Як вже встановлено, податок на доходи фізичних осіб відноситься до категорії прямих податків. Залежно від превалювання того чи іншого виду податків і зборів в загальному обсязі податкових надходжень, існують чотири основні моделі систем оподаткування: англосаксонська, євроконтинентальна, латиноамериканська та змішана. Модель англосаксонської системи податків характеризується переважанням прямих податків, зокрема податку на доходи фізичних осіб. Ця система акцентує увагу на індивідуальних податках та оподаткуванні прибутку, сприяючи високій ступені індивідуалізації оподаткування. Євроконтинентальна модель відзначається більш рівномірним розподілом між прямим та непрямим оподаткуванням. Здесь акцент здійснюється на оподаткуванні споживання, нерухомості та інших об'єктах. Модель

латиноамериканської системи податків характеризується високим рівнем непрямих податків, особливо на витрати та споживання, в той час як прямі податки залишаються відносно низькими. Змішана модель поєднує риси інших трьох систем, намагаючись досягти балансу між прямим та непрямим оподаткуванням. Розрізнення цих моделей дозволяє ліпше розуміти та аналізувати особливості кожної податкової системи та її вплив на економіку та суспільство, тому їх доцільно детальніше розглянути.

В основі Англосаксонської моделі оподаткування лежить прибуткове оподаткування, тобто стягнення прямих податків з фізичних осіб, тоді як частка непрямих податків невелика. Представниками даної моделі є Австралія, Великобританія, Канада й Сполучені Штати Америки. Приміром, у Сполучених Штатах Америки кошти від стягнення прибуткового податку з населення становлять 44 % бюджетних доходів, у федеральному ж бюджеті на цей податок доводиться більше 80 % доходів. Україна не відноситься до цієї групи, тому що частка податку на доходи фізичних осіб, приміром, в 2012 році, становить лише 2,3 % податкових надходжень [118].

Наступна модель оподаткування одержала назву Євроконтинентальної. Модель Євроконтинентальної системи оподаткування визначається двома ключовими аспектами. По-перше, у країнах, що використовують цю модель, переважає використання непрямих податків. По-друге, в цих країнах спостерігається високий рівень розвитку соціального страхування, що відображається в значній частці відповідних цільових відрахувань. Ця модель систем оподаткування функціонує в таких країнах, як Австрія, Бельгія, Німеччина, Нідерланди, Франція та Італія.

Наприклад, у 2000 році загальний обсяг податкових надходжень до державного бюджету Італії становив 596 трильйонів італійських лір. З цієї суми прямі податки склали 315 трильйонів лір (52,8%), тоді як непрямі податки становили 281 трильйон лір (47,2%). У Німеччині частка

відрахувань на соціальне страхування складала 45% доходів бюджету, дохід від непрямих податків становив 22%, а на прямі податки припадало лише 17%. Ці дані свідчать про типову структуру оподаткування в рамках моделі Євроконтинентальної системи.

Латиноамериканська модель оподаткування. Модель латиноамериканської системи оподаткування притаманна країнам, таким як Болівія, Чилі і Перу. У цих країнах частка непрямих податків у доходах бюджету становить відповідно 42%, 46% і 49%, що свідчить про перевагу непрямого оподаткування, особливо в умовах високої інфляції. Цей підхід визнаний як більш ефективний, оскільки непрямі податки краще збираються й контролюються, що має важливе значення для країн, де не існує потужного податкового апарату.

Нарешті, змішана модель оподаткування об'єднує в собі риси всіх згаданих моделей. До держав з цією моделлю відносяться ті, чії системи оподаткування не можуть бути чітко віднесені до будь-якої конкретної моделі. Прикладом є Японія, де структура податкових надходжень в цілому аналогічна країнам з англосаксонською моделлю оподаткування. Однак у Японії віддається перевага не прибутковому оподаткуванню, а збору страхових внесків.

Враховуючи активізацію розвитку міждержавних відносин України в економічній сфері, дуже важливим є й розвиток правового регулювання оподаткування, приведення національного законодавства у відповідність із міжнародно-правовими нормами. Із цих позицій, представляється необхідним проаналізувати підходи до позиціонування податку на доходи фізичних осіб не тільки в Україні, а й у різних країнах світу. На наш погляд, робити це доцільно в динамічному аспекті з одночасною диференціацією по моделі оподаткування й формі державного устрою.

Безсумнівно, що податок на доходи фізичних осіб є прямим, нецільовим та кількісним. Його також традиційно характеризують як систематичний платіж, і це ствердження складно піддати сумніву. Дійсно,

систематичний характер притаманний податку на доходи фізичних осіб, проте ця риса притаманна і всім іншим видам податків. Таким чином, виокремлювати її окремо для податку на доходи фізичних осіб може бути нецільовим.

Більш важливою, на наш погляд, характеристикою податку на доходи фізичних осіб, є те, що це регулююче дохідне джерело. Доходи по цьому податкові використовуються для регулювання надходжень у нижчестоящі бюджети у вигляді відсоткових відрахувань від податків по ставках (нормативам), установленим у цей час у Бюджетному кодексі України [12].

Україна довгий час перебувала в складі Радянського Союзу, тому представляється логічним розглянути оподаткування фізичних осіб у СРСР і безпосередньо після його розпаду. У ті часи прибутковий податок стягувався за загальним правилом по ставці 7 відсотків. Після розпаду СРСР було встановлено прогресивне оподаткування доходів фізичних осіб. Законодавством того часу ставка даного податку досягала 40 відсотків податкової бази, яка за обсягом тоді практично збігалася з об'єктом. Починаючи з 2000-х років податкова політика відносно стягнення податку на доходи фізичних осіб змінилася, а ставка по податку була знижена спочатку до 13%, а потім трохи піднята до 15% в Україні. Тепер оподаткування доходу фізичних осіб носить пропорційний характер. Причини такої зміни підходу до оподаткування фізичних осіб очевидні. Якщо більшості розвинених країн властива практика обкладання доходів населення по прогресивній шкалі, то наявність інфляційних процесів, соціальні потрясіння, що загострилися у пострадянських країнах, призвело до того, що заробітна плата повсюдно *виводилася* платниками податків і податковими агентами з-під оподаткування. Тобто, зниження податкового тиску на фізичних осіб у цьому випадку обумовлене метою виведення об'єкта податку на доходи фізичних осіб з тіньового сектору.

Розглядаючи динаміку правового регулювання податку на доходи

фізичних осіб у пострадянський період, слід виділити три значні етапи. Перший – прийняття Закону України «Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства» [133]. Цей нормативний акт діяв трохи більше року, після чого, на другому етапі розвитку українського регулювання оподаткування фізичних осіб, було прийнято Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» [132], який більш детально встановлював правовий механізм даного податку, але досі закріплював прогресивний підхід до оподаткування фізичних осіб. Нарешті, на третьому етапі було запроваджено в 2003 році Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» [128], що закріпив пропорційну модель оподаткування доходів фізичних осіб в Україні та врегулював значну кількість спірних питань й встановив низку нових для оподаткування фізичних осіб механізмів [26]. Нарешті, у 2010 році було прийнято Податковий кодекс України, [106] але суттєвих змін щодо оподаткування фізичних осіб цим кодифікованим нормативним актом встановлено не було, якщо не вважати зміну назви цього платежу з «податок з доходів фізичних осіб» на «податок на доходи фізичних осіб».

Схожий підхід до реформування оподаткування фізичних осіб спостерігається в інших пострадянських країнах у 2000-х роках. Наприклад, в Киргизії, де раніше діяла прогресивна ставка прибуткового податку для фізичних осіб у межах від 5 до 33%, в цей період ця ставка була знижена до 10%. Пізніше були внесені зміни до Податкового кодексу, які стосувалися умов оподаткування для осіб із високим рівнем доходу. Зокрема, для тих, хто отримує заробітню плату понад 5 тис. сомів на місяць, була введена єдина підвищена ставка податку в розмірі 20%. Такі зміни були супроводжені збільшенням неоподатковуваного мінімуму для податку з 400 сомів до 650 сомів.

В Болгарії, одночасно зі зниженням максимальної ставки прибуткового податку з 38% до 29%, збільшили розмір

неоподаткованого прибутку фізичних осіб з 100 до 110 левів на місяць. Такі заходи спрямовані на полегшення податкового тягаря для населення. Варто відзначити, що в деяких країнах прибутковий податок має єдині ставки. Наприклад, в Естонії цей податок стягується на рівні 26%, незалежно від розміру доходу. Ці реформи свідчать про тенденцію до спрощення оподаткування та зниження податкового тиску на населення в зазначений період у деяких країнах, що може мати позитивний вплив на економічний розвиток та соціальну справедливість.

Однією із ключових рис податкових систем економічно відсталого рівня країн є перевага непрямих податків. В прямому оподаткуванні цієї категорії країн виокремлюється прибутковий податок, який обтяжує як фізичних, так і юридичних осіб. Слід відзначити, що прибутковий податок, спрямований на громадян, має домінуюче значення через несформованість економічної сфери цих країн. У різних юрисдикціях цей вид оподаткування має різні терміни та назви, такі як податок на торговельно-промисловий прибуток чи податок на корпорації, і йому властива постійна адаптація до змін у соціально-економічному середовищі.

Важливо відзначити, що податкові реформи та коригування умов оподаткування є постійним процесом у більшості країн. Цей постійний перегляд фіскальних положень є необхідним для вирішення викликів, які виникають у зв'язку із змінами в економічній діяльності та соціальних умовах. Такий підхід дозволяє країнам ефективно взаємодіяти із невизначеністю, яка супроводжує фіскальні процеси, та адаптувати свою систему оподаткування до сучасних викликів та можливостей.

Незважаючи на те, що розмір сплаченого податку значно впливає на об'єкт оподаткування, ставки прибуткового податку суттєво розрізняються в різних країнах, враховуючи різні аспекти, такі як знижки, джерела доходу та їх розмір. Прикладом є Литва, де з 2002 року передбачалося встановлення ставок податку для платників без знижок на рівні 15%, зі знижками — 29%, і ставки для доходів від оплати праці за наймом — 33%.

В Чехії фізичні особи можуть віднімати з оподаткованого доходу суми страхових премій до 12 тис. чеських крон. В Еквадорі шкала податку на прибуток має чотири рівні, і ставки залежать від розміру доходу, коливаючись від 5% до 20%. На Філіппінах зменшення податкового тиску в 2000-х роках передбачало значне підвищення розміру зарплати, що не оподатковується (від 10 тис. до 75 тис. філіппінських песо), демонструючи зусилля з зменшення податкового навантаження через застосування різних механізмів, незалежних від складу податкової бази.

В науковій літературі детально описані особливості оподаткування в країнах Європи, включаючи історичний контекст. У ранній республіці Риму (II-III ст. до н.е.) римські громадяни фактично не підлягали податковим зобов'язанням, сплачуючи лише за користування суспільною землею. Значущою складовою економіки країни була армія, тому громадяни зобов'язувались сплачувати трибут для військових потреб на підставі спеціальних списків. Цей платіж, спрямований на армійські потреби, визначався умовами успішного військового походу, надаючи платникам частку у військовому доході. Такий підхід сьогодні відзначається більше як збори, а не податок. В імперії Максиміана (235-238 н.е.) платники зобов'язувались поставляти припаси його двору в Милані, але це важко назвати податком в сучасному розумінні через поворотний характер цього платежу при вдалому військовому поході.

Слід визначити, що система оподаткування в Італії завжди вирізнялася складністю. Прибуткове оподаткування враховувало регулярність доходів і підстави їх одержання. Пасивні доходи найбільше обкладалися (за ставкою 13,2%), в той час як доходи від промислових і торговельних підприємств, отримані внаслідок витрат ресурсів, стягувалися за ставкою 9,91%. Доходи від власної праці оподатковувалися ставкою 8,26%, а платні й пенсії — ставкою 6,6%.

В Італії суб'єктами обкладання податків є приватні особи, які є резидентами або нерезидентами країни, і об'єктом оподаткування є їхні

доходи. Резидентам, включаючи іноземців, які проживають в Італії більше 6 місяців і мають основне джерело доходів у країні, підлягають оподаткуванню всі їхні доходи, отримані як в Італії, так і за кордоном. Нерезиденти сплачують цей податок лише з доходів, отриманих в Італії.

Всі доходи приватних осіб поділяються на п'ять категорій, кожна з яких має свої особливості обчислення. Ці категорії включають доходи від земельної власності, нерухомості і будівель; капіталовкладення; оплату за працю за наймом і вільні професії; прибуток від підприємницької діяльності; та інші джерела. Кожна категорія має свої особливі правила обчислення податку, і тим самим формується система оподаткування, яка враховує різноманітні джерела доходів приватних осіб.

У рамках першої категорії нараховуваний дохід, що надходить від земельної власності, експлуатації сільськогосподарських ділянок, а також будівель і споруд, обчислюється за допомогою кадастрового методу. Кожній формі нерухомості призначається конкретний розмір прибутку, який береться до уваги, незалежно від того, чи був він фактично отриманий. Перегляд кадастрових оцінок проводиться кожні 10 років, а також в інтервалах між періодами діючих норм Міністерство фінансів може вводити коригуючі коефіцієнти.

При розрахунку доходів від будівель враховуються міські будинки, дачі, майстерні та інші споруди, використовувані власниками для проживання або здачі в оренду. Схожа практика не поширюється на аграрні будівлі (приміщення для утримання тварин, зберігання сільськогосподарської продукції і т. д.), а також різноманітні допоміжні конструкції торговельних підприємств (складські і т.п.).

Дохід від будівель, як зазначалося раніше, визначається згідно з кадастровими коефіцієнтами, однак у деяких випадках робиться відхилення від загального правила. Наприклад, якщо будинок не може бути використаний за призначенням або переданий в оренду без згоди власника, кадастрова оцінка зменшується на 70%. Навпаки, якщо будинок

розташований в густонаселених муніципалітетах з чисельністю населення понад 300 тис. чоловік і не використовується власником і не здається в оренду, кадастрова оцінка збільшується на 300%. Тарифи також зростають (на 30%) для другого будинку (не основного місця проживання) власника.

Друга категорія включає різноманітні форми грошової ренти, такі як відсотки за позиками, оплату поточних і депозитних рахунків у банках, прибуток від облігацій та інших цінних паперів, виграші у лотереях, анuitети тощо. Особливість цієї категорії доходів полягає в тому, що сплата податку здійснюється в більшості випадків безпосередньо з джерела, тому ці суми не враховуються у оподаткованому доході фізичної особи. При цьому ставка податку при знятті його з джерела є єдиною для всіх платників податків, незалежно від загального розміру доходу.

Третя категорія фактично об'єднує всі види трудових доходів і розподіляється на доходи від роботи за наймом і доходи осіб, які працюють на вільних професіях. Доходи осіб, що працюють за наймом, є основним джерелом надходжень, їх частка в загальній сумі оподаткованого доходу перевищує 80%. Четверта категорія стосується доходів дрібної, некорпоративної буржуазії, яка має власні комерційні підприємства. Прибуток від цих підприємств розраховується так само, як і прибуток корпорацій, але для оподаткування розглядається як індивідуальний дохід власника.

Доходи сімейних підприємств, відповідно до положень цивільного кодексу, мають розподілятися пропорційно кількості та якості праці, яку виконують члени родини. Однак у відношенні до податкових органів цей дохід розподіляється порівну між усіма учасниками підприємства, що надає голові родини можливість зменшити оподатковуваний дохід, на який вже застосовані більш низькі прогресивні ставки. Розподіл доходу між учасниками не повинен перевищувати 49% від загального доходу підприємства. Оподатковуваний дохід сімейних підприємств визначається

згідно з загальними правилами, але існують певні допущення. З огляду на те, що дрібні підприємства ведуть бухгалтерський облік за спрощеною схемою, не всі види витрат цих підприємств підтверджуються документально.

У п'ятій категорії включаються наступні види доходів: прибуток від спекулятивного перепродажу землі, нерухомості, предметів мистецтва протягом визначеного періоду; доходи від власності, розташованої за кордоном; платежі за одноразові та випадкові послуги та інші. Загальний дохід, сформований з усіх вищезазначених джерел, потім коригується на суму дозволених відрахувань.

Процес еволюції прибуткового оподаткування в Франції та Австрії відзначався своєрідністю. У 1789 році в Франції була проведена реформа оподаткування, що встановила прямий реальний податок на землі та особистий податок на дохід. Згодом це оподаткування було розширено на промисловість і торгівлю. В Австрії протягом ХІХ століття також вводився прибутковий податок для фізичних осіб, використовуючи специфічний розподільчий механізм. Податок у розмірі 35,4 тис. крон розподілявся спеціальними комісіями, які формувалися кожні два роки, і включали як представників фінансового відомства, так і самих платників податків.

У законодавстві Австрії ХІХ століття був закріплений механізм податку на ренту, який охоплював відсотки, рентні виплати, винагороди та компенсації за збитки, і його ставка коливалася від 1,5% до 3%. У сучасних умовах ці категорії доходів розглядаються як частини об'єкта оподаткування доходів фізичних осіб. Але слід відзначити, що податок на ренту тоді був відокремлений від особистого прибуткового податку. Останній сплачувався з загальної суми доходу, за винятком спадщини, страхових відшкодувань та нагород. Сімейний дохід підлягав зменшенню на 500 крон на кожного члена родини. Цей податок обчислювався на підставі декларацій, поданих платниками податків.

Цікаво, що іноземці, які проживали в Австрії понад рік, також

зобов'язані були сплачувати податок з доходів, отриманих у цій країні. Винятком були випадки, коли такі доходи підлягали оподаткуванню в інших державах. Ставка податку варіювала від 1% для доходу в 2 тис. крон до 4% для доходу в 92 тис. крон. Зараз за формою державного устрою Австрія є Федеративною державою, у якій доходи фізичних осіб обкладаються податком на федеральному й місцевому рівнях. Аналіз розміру податкових надходжень свідчить про те, що прибутковий податок в Австрії належить до найважливіших федеральних податків. Так, в 1999 р. надходження від нього склали близько 19,5 млрд євро, або 37 % усіх податкових надходжень, що в сукупності з податком з обігу (31 % - 16,5 млрд євро) склали 2/3 усіх податкових надходжень Австрії. Для порівняння — надходження від податку на прибуток склали 3,27 млрд євро, або 6,25 % усіх податкових надходжень. [170]

Найбільш значимими джерелами доходів у Сполучених Штатах Америки є індивідуальні прибуткові податки, обчислення й сплата яких проводиться по принципах прогресивного оподаткування. Ставки податку включають п'ять щаблів: 15% для доходу, що не перевищує 41199 доларів США; 28 % для доходу складового від 41200 до 99599 доларів; 31% — від 99600 до 151749 доларів; 35% - від 151750 до 271049 доларів; 39,6% -- більш 271049 доларів. Причому прибутковий податок звичайно характеризується більшим числом різних податкових пільг, а до пільгованих категорій платників податків належать переважно незаможні громадяни, багатодітні родини, старі особи й інваліди, що підкреслює соціальну спрямованість податкової політики Сполучених Штатів Америки.

У Сполучених Штатах Америки система сплати прибуткового податку включає подання декларацій та утримання податку в джерелі виплати доходу. Ставки федерального індивідуального прибуткового податку відрізняються в залежності від сімейного стану платників: самотні

особи, члени родин, які сплачують податки самостійно, подружжя, яке подає декларацію разом, та голови сімейних господарств.

Статистика свідчить, що більшість американців (68,1%) сплачують податок за мінімальною ставкою, тоді як 25,9% виплачують його за ставкою 28%, 4,4% — за ставкою 31%, а лише 1,2% — за ставкою 35%. Ставка 39,6% застосовується менше ніж до 1% населення.

На рівні штатів, за винятком Вайомінгу, Вашингтона, Невади, Техасу, Флориди та Південної Дакоти, місцевий прибутковий податок обчислюється на ставках від 1-4% до 3-11%.

Австралія, ще одна федеративна держава з акцентом на оподаткуванні фізичних осіб, має федеральний податок на доходи фізичних осіб. Резиденти і нерезиденти оподатковуються за різними ставками. Для резидентів ставка податку з доходу коливається від 20% для доходу від 5400 до 20700 австралійських доларів до 47% для доходу більше 50 тис. австралійських доларів, плюс 14102 доларів та 47% від суми перевищення. Для нерезидентів ставки є вищими, починаючи з 29% для доходу до 20700 австралійських доларів та досягаючи 47% для доходу більше 50 тис. австралійських доларів, плюс 17045 доларів та 47% від перевищення.

Певні особливості властиві регулюванню прибуткового оподаткування в країнах азійського регіону. Наприклад, у КНР прибутковий податок з фізичних осіб щомісяця стягується із заробітної плати робітників та службовців. При цьому щомісячний неоподатковуваний мінімум становить 800 юанів, що в перерахуванні у валюту України зараз становить не набагато більше 1000 гривень. Таким чином, незважаючи на специфічне відношення багатьох фахівців до існуючого в КНР ладу, цифри свідчать про більш лояльне відношення до оподаткування доходів фізичних осіб ніж, наприклад, в Україні.

У Китаї, на відміну від багатьох інших країн, оподаткування фізичних осіб відбувається на прогресивних засадах. Це означає, що

залежно від розміру доходу застосовуються різні ставки податку. Наприклад, для доходу, який не перевищує 2 тис. юанів, ставка складає 10%, до 5 тис. юанів — 15%, до 20 тис. юанів — 20%, до 40 тис. юанів — 25%, до 60 тис. юанів — 30%, до 80 тис. юанів — 35%, до 100 тис. юанів — 40%, а вище 100 тис. юанів — 45%. Такий прогресивний підхід сприяє більш справедливому розподілу податкового навантаження в залежності від фінансових можливостей громадян.

У Японії використовується система оподаткування прибутку, що включає як юридичних, так і фізичних осіб. Юридичні особи сплачують податок за пропорційною ставкою, тоді як фізичні особи оподатковуються за прогресивним принципом. Податковий збір від прибуткового податку перераховується організаціями в державний, префектурний і міський (селищний) бюджети, і загальна сума складає приблизно 40%. Ця система дозволяє максимально використовувати ресурси на різних рівнях управління для фінансування різноманітних громадських ініціатив та інфраструктурних проектів.

Кардинальним образом відрізняється підхід до оподаткування фізичних осіб у Великобританії. Пов'язане це з особливою моделлю оподаткування, яка існує в даній країні. Стягнення прибуткового податку ґрунтується на шедулярній системі, що припускає обкладання доходів по частках (шедулам) залежно від виду доходу.

У аспекті податкової практики у країн з низьким рівнем економічного розвитку простежуються дві основні системи прибуткового оподаткування: шедулярна та глобальна. У рамках шедулярної системи доходи розподіляються на різні категорії (шедули), і кожен вид доходу оподатковується окремо за своєю власною ставкою. З іншого боку, глобальна система передбачає обчислення та сплату податку на загальну суму доходів, незалежно від їхнього джерела. Більшість розвиваючихся країн найчастіше використовують шедулярну систему, де різні види доходів можуть бути оподатковані однією загальною ставкою або різними

ставками відповідно до їхнього характеру. Це може призводити до існування кількох законів, регулюючих оподаткування в різних сферах економіки.

Розглядаючи історію розвитку оподаткування в Англії, слід відзначити, що еволюція прибуткового податку є особливо ілюстративною. Перші спроби введення прибуткового податку в країні відбулися в 1798 році. Як і в багатьох інших країнах того часу, його головною метою було забезпечення фінансування військових витрат. У наступних роках ставка цього податку коливалася від 1,2% до 10%. Початково обчислення податку базувалося на поділі доходу на п'ять шедул, що включали дохід від нерухомості, сільськогосподарського виробництва, дивідендів, процентів, ренти, промислового виробництва та торгівлі, а також платні й пенсії. Залежно від того, до якої шедули відносився дохід, встановлювався порядок обчислення та сплати податку, забезпечуючи певний рівень справедливості та ефективності в оподаткуванні.

В період XIX століття в області оподаткування відзначається вдосконаленням механізмів, спираючись на історичний досвід і наукові дослідження в сфері фінансів. В цей період країни світу проводили систематичні реформи податкових систем. З'явилися спроби координації оподаткування через міжнародні об'єднання. У Великій Британії оподаткування розвивалося в напрямку збільшення державних доходів за рахунок податків на великих власників, при одночасному, хоча і незначному, зниженні податків на споживання. Прогресивне оподаткування, яке враховує розмір доходів, стало основним при стягненні прямих податків.

В сучасній Великобританії існують шість шедул, кожна з яких має своє літерне позначення. Оподатковуються різні види доходів, такі як власність на землю, лісові володіння, державні цінні папери, комерційна діяльність, заробітна плата, дивіденди компаній тощо. Кожна шедула

визначає порядок обчислення податку. Наприклад, доходи, включені в шедулу "Е", можуть зменшуватися на витрати, пов'язані з переїздами по роду служби і використанням особистого автомобіля в службових цілях.

Великобританія застосовує різні критерії для визначення резидентів та нерезидентів для оподаткування. Резиденти сплачують податок з усіх доходів, які вони отримують як в межах країни, так і за її межами, тоді як нерезиденти оподатковуються тільки за доходами від джерел в цій країні. Ураховуються також інші критерії, такі як тривалість перебування та наявність житла у Великобританії.

Різні країни, такі як Алжир та Непал, використовують різні системи оподаткування фізичних осіб. Алжир вживає систему податку на заробітну плату та додаткового податку на дохід загалом. Непал визначає різні шедули для оподаткування різних видів доходів, таких як торгівля, заробітна плата, професійна діяльність та інші.

Особливості прибуткового оподаткування значною мірою залежать від економічного розвитку країни та загального добробуту населення. В розвинених країнах інвестиції спрямовуються в розширення виробництва, в менш розвинених - надаються пільги соціально значущим секторам. В найменш розвинених країнах пільги найчастіше мають соціальний характер.

1.2. Об'єкт оподаткування як основний елемент правового механізму податку на доходи фізичних осіб.

Даний підрозділ дисертаційної роботи присвячено дослідженню однієї з найважливіших категорій податкового права – правовому механізму податку. Вивченню даного питання приділялась увага науковців багатьох країн пострадянського простору, в тому числі і України, Казахстану, Німеччини, Республіки Польща тощо. Крім того, наявність у податку певної конструкції визнається майже всіма авторами. Найбільш проблемним питанням в дослідженні правового механізму податку є,

мабуть, термінологічний підхід до назви даної конструкції. Деякі правознавці вживають інші ніж ми, багато в чому подібні за змістом терміни. Серед них можна зустріти «правовий механізм податку», «юридичний склад податку», «елементний склад податку», «структура податку», «анатомія податку» і т.п [34]. Усі вказані терміни мають законне право на використання, оскільки, по суті, вони визначають одну й ту ж конструкцію. Проте з погляду теорії права та враховуючи завдання, визначені в роботі, більш відповідним буде вживання терміну "юридична конструкція податку". Підтверджуючи це, слід враховувати, що ще в 1905 році у своїй роботі видатний теоретик права Р. Ієринг відніс юридичну конструкцію до основних прийомів юридичної техніки.. [33, с. 58-59]

Податок, як складне явище, представляє собою комплекс взаємодіючих елементів і є основною юридичною конструкцією, яка використовується в системі податкового права. Розбиття внутрішньої структури податку на елементи обумовлене тим, що в методології системного аналізу термін "елемент" визначається як мінімальний компонент конкретного системного явища. [8, с. 31]. Таким чином, виокремлення набору елементів у структурі податку пояснюється насамперед методологічною доцільністю [37, с. 11].

У сучасних дослідженнях сутності конструкції податку акцентується увага на багатоплановості її структури, що визнається багатьма визначними фінансовими ученими. Підкреслюється, що роль цієї конструкції виходить за межі простого інструменту юридичної техніки. Зазначається, що в контексті правотворчості та правозастосування податкова конструкція має значущий вплив. На етапі правотворчості вона виступає як засіб для структурування нормативного матеріалу, надаючи податково-правовим нормам, пов'язаним із конкретним податком, логічну послідовність. Такий підхід сприяє повному, безперервному та чіткому регулюванню відносин, пов'язаних із сплатою відповідного податку.

А.С. Дубоносова висловлює нетрадиційну думку, вказуючи, що юридична конструкція податку є схемою, яка визначає нормативний матеріал для втілення податкового обов'язку. Вона стверджує, що гносеологічна функція цієї конструкції пов'язана з тим, що вона є ідеальною моделлю, відображаючи складну будову податково-правових відносин, що стосуються реалізації податкового обов'язку та відповідного податкового платежу. Зазначається, що для методологічного розуміння будь-якої юридичної конструкції важливими є її адекватність правовій природі конкретного суспільного явища і здатність відобразити вичерпний набір складових елементів, а не лише окремі фрагменти складного явища. [37, с. 12]. В даному випадку, варто звернути увагу на складність в обґрунтуванні своєї думки вказаним автором, що призводить до певної невизначеності. Навряд чи варто зводити значимість юридичної конструкції лише до методології, яка за своєю суттю є лише інструментом пізнання, а не результатом аналізу певного явища або конструкції.

При аналізі юридичної літератури, що стосується, зокрема, дослідження правової природи податку, зустрічаються й доволі суперечні позиції. Так, Р.О. Гаврилюк стосовно такого терміна, як „юридичний склад податку”, зазначає, що «...такий термін є калькою конструкції кримінального права „склад злочину”, що посилює негативне сприйняття податку його платниками...» [20, с.116]. При цьому в подальшому Р. О. Гаврилюк пропонує використовувати категорію „юридична конструкція податку” як „найоптимальнішу для адекватного відображення юридичної структури податку” [20, с.116]. Наочним в даних твердженнях є протиріччя автора собі самій. На наш погляд, такі твердження можна назвати тавтологією, тому що загальноприйняті поняття „структура” та „конструкція” фактично є синонімічними. Але терміном „юридична конструкція” зазвичай оперує юридична наука при характеристиці структурно-системної побудови об'єктів правової дійсності, що досліджуються. Можна навіть стверджувати, що зазначений термін є

загальною назвою для окремих явищ правової дійсності, та використовується у різних галузях права.

Ще один погляд на позначення розглядуваного явища пропонується М. П. Кучерявенком. Він вперше використовує поняття «елементи правового механізму податку» для опису внутрішньої структури податку. Це поняття визначає імперативний набір елементів, які визначають зміст і особливості реалізації податкового обов'язку. [66, с. 137].

На нашу думку, М. П. Кучерявенко вдало обрав поняття, яке на найповніший спосіб відображає сутність податку, використовуючи конструкцію "правовий механізм податку". Механізм, у цьому випадку, представляє внутрішню структуру, систему та послідовність станів та процесів, що складають певне явище. Застосування цієї конструкції дозволяє виокремити не лише статичний, а й динамічний аспект такого складного економіко-правового явища, як податок. Це обумовлено тим, що елементи даної конструкції складають певний алгоритм, який регламентує реалізацію податкового обов'язку.

Як відомо, податковий обов'язок має свою структуру, елементи якої відображають динамічний розвиток цього обов'язку. Ці елементи, взаємодіючи у певній послідовності, формують чітку та логічну структуру, або механізм, який, в свою чергу, є неотдільною частиною податкового явища. Тільки у разі повного наявності таких елементів можна вважати податковий обов'язок платника податків встановленим і готовим до реалізації, що підтверджується чинним Податковим кодексом України [106].

Отже, можна зробити висновок, що взаємодіючі елементи правового механізму податку знаходяться в супідрядності та забезпечують динаміку та механізм реалізації податкового обов'язку. Водночас термін "правовий" вказує на можливість обговорення не лише внутрішньої будови податку, але й способу закріплення податку, його визнання юридичною силою. Це зумовлено тим, що присутність законодавчо визначених елементів

передбачає установлення самого податку. Даний підхід знайшов відображення в Податковому кодексі України [106]. Таким чином, вважаємо найбільш коректним застосовувати термін «елементи правового механізму податку» для характеристики цих елементів юридичної конструкції податку, оскільки він на нашу думку найповніше і юридично точно відображає сутність досліджуваного явища.

Безумовно, при дослідженні правового механізму податку та особливостей встановлення його елементів, не буде коректним проводити аналіз лише підходу українського законодавця. О. В. Шульженко вказує, що законодавчі акти, що регулюють окремі податки і збори, мають відносно стабільну та традиційну структуру. Складовими цієї структури виступають елементи правового механізму податку або збору. Важливо враховувати, що регулювання правового механізму податку здійснюється через закріплення імперативного набору елементів, які визначають зміст та особливості реалізації податкового обов'язку. [167].

Сформувавши певне уявлення щодо термінологічного підходу до визначення безпосередньо конструкції правового механізму податку, варто проаналізувати й підходи до внутрішньої структури податку, які існують в фінансово-правовій науці. Зараз часто використовується в самому узагальненому вигляді поняття «елементів юридичної конструкції (моделі) податку» [20, с. 113-117; 5, с. 371-377], але існують і такі поняття, як «елементи правового механізму податку» [65, с. 67], «елементи податку» [21, с. 19], «елементи юридичного складу податку», «елементи закону про податок» та взагалі «елементи оподаткування»

Далеко не всі з наведених понять визначають суттєві ознаки механізму, який ми досліджуємо. Перш за все, це стосується підходу при тлумаченні податку із використанням поняття «елементи закону про податок». Часом вчені у дослідженнях при розгляді структури податку роблять акцент саме на структурі нормативних актів, якими регулюється оподаткування та, наголошуючи на необхідності точного визначення

податку, зосереджуються на доцільності характеристики таких «...складових податкових формул, як елементи закону про податок...» [100, с. 5-6]. Таке використання терміна «елементи закону про податок» в контексті характеристики внутрішньої структури податку складно назвати досконалими з наступних підстав.

По-перше, варто відзначити, що структура законодавчого акту, включаючи «закон про податок», може вміщувати різні компоненти, такі як преамбула, загальна, особлива і заключна частини. В теорії права, яка аналізує структуру законодавчого акту, виділяється правові норми, де сама юридична норма складається з гіпотези, диспозиції і санкції. Ці елементи традиційно розглядаються правовою доктриною як структурні компоненти, що формують класичну побудову норми. У цьому контексті можна підтримати наголос М. П. Кучерявенка, що введення певного виду податків на відповідній території може бути компетенцією місцевих рад і регулюватися положеннями місцевих органів, а не прямо законами. Таке положення, однак, мало вагу до прийняття Податкового кодексу України, проте правове забезпечення податкових аспектів здійснюється не лише законами, але й підзаконними актами на різних рівнях. Дослідник відзначав, що при обговоренні елементів податкового закону ми абстрагуємося від податків, які деталізуються підзаконними актами. [66, с.137].

В даному випадку, мабуть доцільно говорити про «елементи закону про податок» лише з точки зору законодавчої техніки, тому що норми такого закону, навіть у разі існування внутрішньої розгалуженої структури (розділи, глави тощо) та об'єднання їх у логічні групи, що присвячені регулюванню того чи іншого податку, не можна назвати елементами правового механізму податку як усталеної юридичної конструкції. Норми закону про податок мають надавати належну правову форму податку, бути умовою законності його встановлення. Безумовно, «елементи закону про податок» є головною формою закріплення податку, проте не відображають

суті досліджуваного явища, не складають змісту податку, не формують окремих його елементів. Наприклад, бюджет надходження податку традиційно називають додатковим елементом правового механізму податку, але у Податковому кодексі України він не встановлений. Натомість, бюджет надходження того або іншого податку закріплено у Бюджетному кодексі України, який не є складовою податкового законодавства.

Суттєві заперечення викликає підхід Р. О. Гаврилюк, яка розглядає податок як складне суспільне явище не з юридичного, а з економічного погляду, як специфічну форму виробничих відносин, відображаючи їхню закономірність у розподілі внутрішнього валового продукту і національного доходу [20, с. 114]. З цього приводу А. С. Дубоносова вказує, що використання терміну "елементи податку" не дозволяє повністю розкрити внутрішню структуру податку, оскільки відсутня зазначка щодо юридичної природи цих елементів, що регулюються правом [37, с. 15]. Отже, елементи податку можна розглядати як внутрішні функціональні ознаки, які в сукупності складають юридичні конструкції відповідних обов'язкових платежів (податків, зборів, плат і інших податкових внесків). Склад цих функціональних ознак зазвичай є універсальним для більшості податків, тому вони становлять загальні елементи їхніх юридичних конструкцій. Проте конкретні елементи визначаються відповідними законодавчими актами для кожного податку окремо або, у разі кодифікованого нормативного акта (Податкового кодексу), в окремих його структурних частинах при встановленні податкових платежів.

У літературі існують різні підходи до визначення основних критеріїв поділу елементів правового механізму податку. Зокрема, у стародавньому світі концепція податкового права відсутня, оскільки тоді не існувало відповідних правил оподаткування у їхньому сучасному розумінні. Однак навіть в цей період вже існували добре відомі технічні прийоми оподаткування, різноманітні кадастри та витончені способи стягнення

податків.

Поглиблюючи розгляд цієї теми, слід відзначити, що у стародавніх цивілізаціях, таких як давньогрецька чи римська, не існувало систематизованого правового фреймворку для податкового регулювання. Замість цього, системи оподаткування базувалися на місцевих звичаях та технічних прийомах. Такі практики включали різні форми зборів, податків та обов'язкових внесків, але вони не мали чітких нормативних актів, що визначали правові обов'язки в галузі оподаткування. З переходом до середньовіччя виникла потреба в більш систематизованому підході до оподаткування. З'явилися перші письмові закони та установлені процедури стягнення податків. Наприклад, у Франції з'явилася система кадастрів, що дозволила краще визначати об'єкти оподаткування та їхню вартість. Такі правові механізми визначали певні принципи оподаткування та правила його застосування, властиві відповідному історичному періоду.

Важливо враховувати, що історія формування правового механізму податку пов'язана із суспільно-економічним контекстом того часу. Ось чому розвиток цих механізмів відбувався паралельно з еволюцією економічних відносин і систем управління. Розуміння цього контексту допомагає нам краще оцінити роль та значення різних елементів правового механізму податку в історичному вимірі. Концепція структури податку відзначилася значними змінами у контексті еволюції уявлень про правову природу та поняття "податок". Фінансова наука в Україні, від початку свого існування та формування теоретичної бази, докладала великих зусиль для ретельного вивчення та аналізу конструкції податку. У багатьох працях з фінансового права автори докладали зусиль у розгляді питань, пов'язаних із законністю встановлення податків, основними елементами оподаткування, визначенням яких податок може вважатися встановленим [37, с. 13].

У контексті аналізу класифікації елементів податку, важливо врахувати науковий підхід, який ретельно виділяє основні (обов'язкові),

додаткові та факультативні компоненти оподаткування. Згідно з такою концепцією, до основних елементів належать об'єкт оподаткування, податкова база, податковий період, податкова ставка, порядок обчислення, порядок сплати та строки сплати податку. Це є фундаментальними параметрами, що формують основу податкової системи. Щодо додаткових аспектів, варто звернутися до поняття предмету податку, масштабу оподаткування, одиниці податку, джерела податку, податкового окладу та одержувача податку. Ці елементи становлять важливу доповнюючу частину структури податкового механізму і можуть зазнавати змін в залежності від конкретних фіскальних потреб та економічного контексту. Третя категорія, факультативні елементи, включає податкові пільги. Погляд на ці пільги слід розглядати як стратегічний інструмент, який може використовуватися владою для досягнення певних соціальних, економічних чи політичних цілей.

З нашого погляду, при теоретико-правовому аналізі структури правового механізму податку доцільно дотримуватися точки зору М.П. Кучерявенка, який виділяє систему основних і додаткових елементів. До основних елементів відносяться ті, що містять фундаментальні характеристики податку, формують основне уявлення про зміст податкового механізму. Це охоплює платника податку або збору, об'єкт оподаткування, ставку податку або збору. За цим підходом додаткові елементи деталізують специфіку конкретного платежу та утворюють завершену систему податкового механізму. До цієї категорії належать ті, які розкривають основні та пов'язані з ними елементи, такі як предмет податку, податкова база та одиниця оподаткування, а також ті, які мають самостійне значення, наприклад, податкові пільги, методи, строки та способи сплати податку, а також бюджет або фонд, до якого здійснюється сплата податку [69].

У практичному плані на сьогодні Податковий кодекс України визначає

обов'язкові складові для встановлення податку. Зокрема, кодекс закріплює наступні елементи:

- платники податку;
- об'єкт оподаткування;
- податкова база;
- ставка податку;
- порядок обчислення податку;
- податковий період;
- строк та порядок сплати податку;
- строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. [106].

Незважаючи на те, що дана дисертаційна робота присвячена вивченню об'єкта податку на доходи фізичних осіб, необхідно звернути увагу також і на інші елементи правового механізму податку, тому що без цього повною мірою позначити місце об'єкта серед інших елементів не представляється можливим. Одним з основних елементів правового механізму будь-якого податку є платник, або суб'єкт оподаткування. Це особа, на якій лежить юридичний обов'язок сплатити податок за рахунок власних коштів. Стосовно кожного податку або збору встановлюється конкретне коло осіб, на яких покладається обов'язок по його сплаті. Поняттю «суб'єкт оподаткування» близько інше поняття - «носій податку». Такий поділ пов'язаний, насамперед, з можливістю перекладання податку із суб'єкта оподаткування на інша особу. Носій податку – це особа, яка несе тягар оподаткування в остаточному підсумку, по завершенню процесу перекладання податку. Наприклад, суб'єктами акцизу виступають юридичні особи, що виробляють й реалізують підакцизний товар. Саме вони зобов'язані обчислити суму акцизу й перерахувати її в бюджет, саме на них буде покладати відповідальність у випадку неналежного виконання податковому обов'язку. Акциз включається в ціну підакцизного товару, але не виділяється в ній. Покупець у складі ціни цього товару оплачує й акциз,

і якщо він споживає (а не перепродує) товар, він не може відшкодувати собі сплачену суму акцизу. Цей кінцевий споживач і є носієм акцизу. Аналогічна ситуація й з податком на додану вартість.

Обов'язковим елементом правового механізму податку є об'єкт оподаткування. У теорії оподаткування це визначається як юридичні факти, такі як дії, події або стани, які призводять до обов'язку суб'єкта сплатити податок. Це може включати обіг товарів чи послуг, володіння майном, вступ у спадщину, одержання доходу та інші аспекти.

Наукові дослідження в галузі фінансів та права, пов'язані зі структурою податку, почали розвиватися в ХІХ столітті. У той період визнавалися різні складові податку, такі як джерело податку, об'єкт податку, суб'єкт податку, податкова ставка та одиниця оподаткування. Зазначено, що деякі дослідники того часу розглядали об'єкт оподаткування як необхідну умову виникнення податкового обов'язку. Зазначимо, що до початку ХХ століття деякі фінансисти часто злитували поняття "джерело податку" та "об'єкт податку", а також "об'єкт податку" та "предмет податку". [37, с. 15].

Підставами для виникнення податкового обов'язку законодавці визначають часто вартісні, кількісні чи фізичні характеристики об'єкта оподаткування. Подібна конструкція включена до статті 22 Податкового кодексу України, де об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством. Визначення цих об'єктів зумовлює виникнення податкового обов'язку у платника податків відповідно до законодавства [106]. Стосовно податку на доходи фізичних осіб це, безумовно, дохід фізичних осіб. Більш ґрунтовно та всебічно це питання буде розглянуто трохи пізніше, а поки що хотілося б зосередити увагу на інших елементах правового механізму податку та їх взаємному співвідношенні.

Заслуговує на увагу підходи законодавців країн стосовно визначення поняття «об'єкт оподаткування», коли при цьому неодмінно потрібно звернутися до іншого елементу правового механізму податку – податкової бази. Крім того, дослідження об'єкту оподаткування передбачає аналіз не лише підходів українського законодавця, а й законодавців інших країн, зокрема, європейських. Так, французьке та італійське податкове законодавство взагалі не містить такого терміну, як «об'єкт оподаткування». У податковому законодавстві Німеччини також відсутня дефініція зазначеного поняття, але параграф 38 Розділу 2 Положення про податки і збори Німеччини, що має назву «Правовідносини зі сплати податку», передбачає підстави виникнення права вимоги сплатити податок. Відповідно до норм даного акту воно випливає з правовідносин зі сплати податку тоді, коли існує об'єкт податку, з яким закон пов'язує цей обов'язок [171, с. 35]. Аналогічна за своїм змістом норма закріплена і у Федеральному Положенні про податки і збори Австрії [171, с. 121]. Очевидно, що в законодавстві ряду європейських країн визначення поняття "об'єкт оподаткування" в більшості випадків відсутнє, і законодавці переважно обмежуються переліком можливих видів об'єктів матеріального характеру, які підлягають оподаткуванню. Треба відзначити, що факт виникнення обов'язку сплати податку все ж пов'язаний з наявністю об'єкта оподаткування, хоча конкретне визначення цього поняття може відрізнятися в різних юрисдикціях.

Не надається родового визначення поняття «об'єкт оподаткування» та не вказується його ознак й властивостей у переважній кількості країн СНД. До кола цих країн можна віднести Азербайджан, Вірменію, Грузію, Казахстан, Таджикистан, Туркменістан тощо. Податкове законодавство цих країн відносить до об'єкта оподаткування дохід, прибуток, майно тощо [9, с. 12, 41, 47, 151]. Отже, правове регулювання об'єкту оподаткування в більшості країн пострадянського простору обмежується лише закріпленням переліку об'єктів оподаткування, які фактично мають

матеріальний характер (майно тощо), і в деяких випадках нематеріальними благами (економічні показники, дії тощо).

У Податковому кодексі Республіки Казахстан, який регулює питання податків та інших обов'язкових платежів у бюджет, використовується термін "об'єкт оподаткування та об'єкти, пов'язані із оподаткуванням". Цей закон визначає, що майно та дії, які призводять до виникнення податкового зобов'язання у платника податків, вважаються об'єктами оподаткування та об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням. Таким чином, виокремлено властивість об'єкта зумовлювати податковий обов'язок.

Необхідно зауважити, що структура прибуткового податку включає концепцію неоподаткованого мінімуму, який визначає фіксований нижній рівень доходу, з якого оподаткування не застосовується. Наприклад, в Чилі цей неоподаткований мінімум встановлено на рівні 583 доларів США щомісяця. У Іспанії, відповідно, ця величина становила 430 тис. песет, а в Китаї досягала 800 ієн.

Що стосується оподаткування, прибутковий податок визначається для фізичних осіб як індивідуально, так і з урахуванням сімейних доходів. У процесі оподаткування доходи класифікуються як регулярні та нерегулярні. Перші включають у себе доходи від оплати праці, прибутковість підприємництва, відсотки, дивіденди та орендні виплати.

Додатково, важливо відзначити, що подібні підходи до структури прибуткового оподатку мають широкий розповсюдження та застосування в різних країнах. Про це свідчать різноманітні приклади таких мінімумів та концепцій, затверджених у законодавстві Чилі, Іспанії та Китаю. При цьому, науковий дискурс в області фінансів та оподаткування підтверджує важливість розуміння та вивчення не лише обов'язкових, але й додаткових елементів прибуткового податку для досягнення ефективної системи оподаткування.

Дослідження об'єкта податку на доходи фізичних осіб припускає не тільки аналіз підходів національного законодавця, а й підходів до

правового регулювання даного елемента правового механізму в інших державах. Так, у Німеччині даним податком обкладається сукупний річний дохід, отриманий у календарному році. На відміну від Українського законодавства цей платіж одержав назву «прибутковий податок». Сплата даного платежу здійснюється як на основі податкових декларацій, так і за допомогою утримання в джерела виплати.

Німецький законодавець весь оподатковуваний дохід фізичних осіб диференціює на сім видів. Зокрема, виділяються доходи від: використання найманої праці, самостійної діяльності, роботи в сільському й лісовому господарстві, промисловій діяльності, капіталу, здачі майна в оренду. Причому, не залежно від переваги того або іншого виду доходу, передбачається можливість платника зменшити свій сукупний оподатковуваний дохід на суму особливих і непередбачених видатків. До перших відносяться видатки на освіту, соціальне страхування, добродійність, а до других — змушені витрати, наприклад видатки у зв'язку із захворюванням платника податків або члена його родини [134]. Українське законодавство також дозволяє брати до уваги певні відрахування (на освіту, лікування, погашення іпотечного кредиту й т.п.). Причому, якщо раніше такий механізм зменшення оподаткованої бази фізичної особи називався «податковий кредит» [128], то із прийняттям Податкового кодексу України він іменується «податкова знижка» [106].

В системі оподаткування заробітної плати в Німеччині встановлено диференціацію платників податків на шість класів, що базується на різних критеріях, таких як сімейний стан, наявність дітей та кількість працюючих членів родини. Це глибоко впроваджена практика, розроблена з урахуванням соціальних та економічних аспектів. Процес класифікації робочих класів включає шість категорій, які охоплюють широкий спектр робітників. Наприклад, до першого класу належать одинокі працівники без наявності дітей, тоді як шостий клас враховує робітників, які мають кілька робочих місць. Це стратегічне рішення дозволяє адаптувати

оподаткування до конкретних життєвих ситуацій та родинних обставин платників податків.

Механізм оподаткування в цій системі здійснюється через утримання відповідних сум заробітної плати працівників роботодавцем. Крім того, для ефективного визначення класу оподаткування працівників використовують спеціальні податкові картки, які містять необхідні дані. Вивчення податкових систем різних країн свідчить про важливість індивідуалізації оподаткування, щоб врахувати соціальні та сімейні обставини платників податків. Дана система Німеччини стала об'єктом уваги багатьох науковців, які досліджують ефективність та соціальну справедливість таких підходів. На відміну від такого механізму, в Україні немає розподілу фізичних осіб при оподаткуванні на які-небудь групи, окрім резидентів та нерезидентів.

Австрія, з культурним, історичним, економічним і правовим контекстом, є країною, що найбільш близька до Німеччини. У цій країні також існує система оподаткування фізичних осіб, що базується на прибутковому податку. Поняття доходу охоплює всі отримані кошти платником податків, за винятком особистих видатків, пов'язаних із цим. Система податкового оподаткування в Австрії включає сім різновидів доходу, що враховують різні джерела доходу, такі як земельне господарство, самостійна робота, капітал, оренда і інші. Важливо відзначити, що в Австрії деякі види доходів, такі як виграші в іграх і лотереях, спадщина, подарунки, винагороди за знахідку та відшкодування за тілесні ушкодження, не підлягають оподаткуванню прибутковим податком. Такий підхід відрізняється від українського законодавства.

Ставки податків в Австрії є прогресивними, з різними рівнями оподаткування для різних рівнів доходу. Наприклад, ставки можуть становити 21%, 31%, та 41%, з утриманням податку на рівні 50% для доходів, які перевищують певний поріг. Оподаткування в Австрії здійснюється на основі декларацій, що подаються платниками податків, і

у випадку певних видів доходів, включаючи заробітну плату, податок утримується в джерела виплати. Цей принцип визначається в українському законодавстві, де також існує подібна система оподаткування заробітної плати.

Важливим елементом правового механізму податку є його предмет. Це явища матеріального світу, що є фактичною підставою економічного характеру, з якими зв'язані обов'язки по сплаті податку. Наприклад, якщо по податку на майно як об'єкт податку слід розглядати юридичний факт наявності права власності особи на певне майно, то предметом податку є саме майно (його види) як таке.

Найбільш ваговою проблемою на етапі сучасного розвитку податкового права є випадки ототожнення в фінансово-правовій літературі понять об'єкта та предмета оподаткування. На щастя, більшість учених навпаки виходить з необхідності виділення у структурі правового механізму податку як елемента (разом з об'єктом) предмета оподаткування. При цьому окремі науковці, розмежовуючи та характеризуючи дані поняття, порівнюють співвідношення об'єкта та предмета оподаткування із співвідношенням таких філософських категорій, як «зміст та форма», «частина та ціле» [66, с. 262; 154, с. 219]. З цього приводу вважаємо за необхідне сформулювати власне бачення до співвідношення вказаних елементів.

Окремі фахівці-фінансисти розглядають об'єкт оподаткування з позиції законодавця, тобто визначають перелік видів об'єктів виходячи з матеріального характеру об'єкта. В загальному вигляді ця концепція зводиться до того, що об'єкт оподаткування – усе те, що за законом підлягає оподаткуванню (дохід, прибуток, земельна ділянка тощо) [154, с.218; 115, с.102; 43, с. 45]. Варто зауважити, що визначення об'єкта оподаткування через простий перелік можливих видів викликає низку заперечень. Обумовлено це тим, що в даному переліку відсутня системність, що часто призводить до дублювання об'єктів. При цьому

науковці часто поєднують всі об'єкти оподаткування в понятті «матеріальні блага», але, як справедливо зазначає А. С. Дубоносова, це не пояснює, як до даної категорії можна включити «окремі види діяльності». Ми приєднуємося до позиції А. С. Дубоносової, що без розкриття суттєвих ознак об'єкта оподаткування методом простого переліку допустимих видів неможливо визначити суті явища, яке досліджується [37, с. 51-52].

Зараз Податковий кодекс України серед елементів правового механізму податку не визначає предмета оподаткування. Разом із тим, у правовій літературі при характеристиці елементів правового механізму податку у зв'язку з визначенням об'єкта оподаткування обов'язково згадується така категорія, як «предмет оподаткування». Тобто послідовної, узгодженої позицій в теоретичному й практичному плані щодо місця цієї категорії у системі елементів правового механізму податку науковцями не сформовано. Наприклад, об'єкт оподаткування вважають предметом реального світу, з наявністю якого пов'язане податкове зобов'язання і якості якого впливають на величину (суму) податку. Така ситуація викликає питання щодо доцільності виділення «предмета» у складі правового механізму податку.

У світлі лінгвістичного аналізу наведених термінів, слід відзначити, що "предмет" вказує на будь-яку матеріальну річ, тоді як, перекладаючи з латинської, "об'єкт" означає "предмет". З цього випливає, що поняття "предмет оподаткування" можна розглядати як конкретний вид матеріальних об'єктів. В цьому контексті слід приєднатися до думки А. С. Дубоносової, що вказівка окремих учених на те, що предметом оподаткування можуть бути як об'єкти матеріального світу, так і нематеріальні блага (економічні показники, місцева символіка, найменування держави, події тощо), суперечить загальнофілософському розумінню поняття "предмет" і виглядає нелогічно [37].

О. О. Ісаєв у своїх дослідженнях акцентує увагу на проблемі розмежування між «об'єктом оподаткування» і «джерелом оподаткування».

Він визначає три основні елементи внутрішньої структури податку. По-перше, це «податний предмет», який обумовлює сплату податку. Далі, «податне джерело» визначається як сукупність цінностей, з яких здійснюється сплата податку. Нарешті, «податна одиниця» виступає як вартісна або кількісна характеристика предмета, до якої застосовується податкова ставка. Окрім цього, вчений вводить поняття «податного окладу», що визначає суму податку, яка стягується з «податкової одиниці». Такий підхід дозволяє більш точно розглядати структуру податку та його складові елементи [46, с.3].

О. О. Ісаєв розглядає деякі особливості податного предмета та розмежовує його від податкового джерела. Він вказує, що предметом податку не можуть бути блага, які виступають поза господарськими або правовими відносинами. Згідно з його поглядом, предметом податку можуть бути дії людини та сама людина. Вчений вводить нові поняття, такі як «податна одиниця» і «податний оклад». «Податна одиниця» відповідає сучасному поняттю «одиниці оподаткування», тобто це вартісна або кількісна характеристика предмета, до якої застосовується податкова ставка. «Податний оклад» визначає суму податку, яка стягується з «податкової одиниці». О.О. Ісаєв також вказує на можливість визначення податкових предметів як речових і нематеріальних благ, які мають певне відношення до людини, дій людини або самої людини. Важливо зауважити, що при цьому йдеться про «по-душні» податки, які можуть мати особливості у сучасному суспільстві [46, с.3].

Єдиної думки щодо визначення об'єкту оподаткування та співвідношення категорій «об'єкт податку» та податний предмет в фінансово-правовій науці XIX століття не існувало. Л. В. Ходський виокремлював такі основні елементи оподаткування, як суб'єкт податку, об'єкт податку і одиницю оподаткування [157, с.90]. Натомість, В. Г. Яроцький у своїх роботах дає визначення наступних елементів: податне джерело, суб'єкт податку, об'єкт податку, оклад або відсоток

податку. Схожість із позицією О. О. Ісаєва в даному випадку не викликає сумнівів, але вчений замість поняття «податний предмет» вживає поняття «об'єкт податку» [169, с. 107], що, на нашу думку, більш прийнятно. Нарешті, дещо розширив перелік елементів правового механізму податку І. Х. Озеров. Він наголошував на наявності джерела, об'єкта, масштабу, суб'єкта оподаткування, а також податної одиниці й податної частки [93; 37, с. 208]. Сучасні підходи до визначення елементів правового механізму податку дуже близькі із наробками цього видатного фінансиста, але, звісно, назви окремих елементів змінилися.

Аналіз сучасної фінансово-правової літератури наводить на дві різні точки зору щодо взаємодії об'єкта та предмета оподаткування в контексті розгляду такого важливого аспекту, як об'єкт оподаткування. Одна з позицій визначає об'єкт оподаткування як юридичний факт, а предмет оподаткування як категорію, що охоплює фактичні аспекти, при цьому всі матеріальні риси об'єкта відводяться предмету. В такому визначенні предмет оподаткування втілює конкретні об'єкти, події або явища в матеріальному світі, які призводять до оподаткування. Щодо майнових податків, багато науковців підкреслюють важливість розрізнення об'єкта та предмета оподаткування. Проте, коли йдеться про інші види податків, не існує узгодженої та однозначної точки зору стосовно критеріїв розмежування об'єкта та предмета оподаткування, особливо в контексті їх суттєвих відмінностей та значення виділення предмета оподаткування як складової правового механізму податку серед науковців.

Щодо впровадження категорії "предмет оподаткування" у законодавство, важливо відзначити, що це застосовується не в усіх країнах. Закон Румунії "Про оподаткування доходів приватних осіб" виділяє "об'єкт" і "предмет" оподаткування. Предметом цього податку є заробіток, а об'єктом - оподатковуваний місячний або річний (для окремих категорій осіб) дохід [56, с. 188-190]. Проте у цьому контексті термін "предмет оподаткування" фактично є видовим проявом родового об'єкта

оподаткування - доходу. Таким чином, висновок, що виокремлювати предмет оподаткування як елемент правового механізму податку в податковому законодавстві, може бути недоцільним. По-перше, ознаки предмета, такі як матеріальний характер і вартісні, фізичні, кількісні та інші характеристики, повністю притаманні об'єкту оподаткування. По-друге, кількісні характеристики об'єкта втілені в базі оподаткування. Роль предмета оподаткування в правовому механізмі податку не виокремлюється жодним науковцем, який пропонує введення такого елемента як обов'язкового [37, с. 52-54].

Ключовим елементом правового механізму податку, що тісно пов'язаний з об'єктом оподаткування і складовою його структури, є поняття бази оподаткування. Розбіжності в підходах до вивчення цього поняття обумовлені розбіжністю у розумінні характеристик об'єкта оподаткування. У більшості досліджень базу оподаткування розглядають як кількісну вимірювальну характеристику предмета оподаткування. За визначенням, податкова база включає вартісні, фізичні або інші характеристики об'єкта оподаткування. Вона також називається основою податку, оскільки на неї застосовується ставка податку, що визначає його суму. Наприклад, для обчислення податку на майно фізичних осіб, такого як квартира, податкова база визначається на основі інвентаризаційної вартості.

База оподаткування у певних випадках є складовою частиною предмета оподаткування, до якої застосовується ставка податку. Інколи базу оподаткування не можна визначити як частину предмета оподаткування, але вона є проекцією предмета оподаткування на конкретну площину. Цей підхід ґрунтується на введенні категорії "предмет оподаткування", що є результатом розрізнення об'єкта та предмета оподаткування як незалежних складових правового механізму податку. Загалом у науковій літературі дослідники описують базу оподаткування як конкретну (кількісну, фізичну і т.д.) характеристику об'єкта оподаткування. Такий самий підхід втілений у статті 25 Податкового кодексу України. [106].

М.П. Кучерявенко характеризує базу оподаткування як елемент механізму податку, застосування до якого податкової ставки приведе до формування кількісного показника податкового обов'язку [68, с.107]. За своїм змістом та кількісним обсягом база оподаткування являє собою об'єкт оподаткування, скорегований для застосування податкової ставки та обчислення суми податку (з об'єкту вираховуються пільги, відрахування та т.п.). Отже, сплата податку, хоча і пов'язана з об'єктом оподаткування, але опосередкована ним, в основному, як передумова виникнення податкового обов'язку, тоді як встановлення розміру суми сплачуваного податку орієнтоване на базу оподаткування [66, с. 146]. Разом із тим, база оподаткування не може існувати окремо від об'єкта. Більше того, саме з наявністю об'єкта пов'язується виникнення податкового обов'язку, а не з наявністю окремих його різновидів, які за своєю суттю і є податковою базою.

А. С. Дубоносова вказує, що методи визначення бази оподаткування визначаються різновидами та характеристиками об'єкта оподаткування і, відповідно, видами податкових ставок, які є відповідними конкретним властивостям об'єкта. База оподаткування може бути визначена у грошовому, кількісному, природному або іншому форматі. Наприклад, при використанні грошових характеристик об'єкта оподаткування для розрахунку суми податку, що підлягає сплаті, до бази оподаткування застосовуються відсоткові ставки. У випадку використання фізичних характеристик об'єкта (наприклад, об'єму), використовуються фіксовані (специфічні) ставки, які передбачають нарахування податку у фіксованій сумі за одиницю оподаткування [37, с. 28-30].

Однак, за висновками О. В. Шульженка, досить часто виникає плутанина між об'єктом оподаткування та базою. Він вважає, що це особливо актуально у зв'язку з некоректним відображенням сутності цього елемента у законодавчих актах. Кожен податок повинен мати власний індивідуальний об'єкт оподаткування. Водночас, стверджувати, що об'єкт

оподаткування може бути оподаткований лише одним податком, буде неправильно [167, с. 34-35].

У певних обставинах один і той самий об'єкт оподаткування може виступати як джерело формування різних баз оподаткування для різних видів податків, і, навпаки, конкретна вартісна, фізична або інша характеристика даного об'єкта може виступати як основа для обчислення різних податків. Це надзвичайно важливо для чіткого визначення бази оподаткування та об'єкта оподаткування. Об'єкт оподаткування розглядається як майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти від реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші елементи, які законодавство визначає, і наявність яких зобов'язує платника до сплати податку [106].

Дослідження об'єкта податку обов'язково передбачає встановлення його зв'язків та співвідношення ще з двома елементами правового механізму податку. Мова йде про масштаб та одиницю оподаткування. Свого часу С. Д. Ципкін наголошував, що для обчислення суми податку слід встановити не тільки об'єкт оподаткування, а й те, з якої частини об'єкта оподаткування обчислюється податок [165, с. 60]. З метою визначення розміру суми податку, яку повинен сплатити платник, необхідно передусім визначити масштаб, за яким можна виміряти об'єкт оподаткування. Такий параметр визначатиме основу для обчислення податкового зобов'язання. Далі важливим етапом є встановлення одиниці виміру для цього параметра, яка буде використовуватися при визначенні податкового обов'язку. Цей підхід визначає ключові аспекти розміру податку, забезпечуючи конкретність та об'єктивність визначення податкового зобов'язання для платника.

Разом із тим, тісно пов'язаною з об'єктом оподаткування є й «одиниця оподаткування». Обидві ці категорії мають практичне значення для обчислення бази оподаткування і для визначення обсягу податкового обов'язку. Лінгвістичний аналіз дозволяє стверджувати, що «масштаб»

означає «мирило, відносну величину чого-небудь»[87, с.197]. Масштаб оподаткування представляє собою закріплений у законодавстві параметр для виміру фізичних або вартісних характеристик об'єкта оподаткування. Цей елемент правового механізму податку встановлюється через характеристики, такі як об'єм циліндрів двигуна, потужність двигуна, довжина чи вартість транспортного засобу, площа землі, кількість предметів тощо.

У деяких літературних джерелах висловлюється думка про зайвість виділення категорії "одиниця оподаткування". Зазначається, що ця одиниця є частиною масштабу і необхідна саме для визначення масштабу податку, слугуючи результатом встановлення самого податку. Такий підхід викликає суперечки, оскільки без конкретної одиниці виміру масштабу оподаткування неможливо розрахувати суму податку, яку необхідно сплатити.

Погляди М. П. Кучерявенка та А. С. Дубоносової, які визначають «одиницю оподаткування» як умовну розрахункову характеристику об'єкта, є науково обґрунтованими та точними. Ця одиниця виступає як специфічний показник для вимірювання масштабу податку, до якого застосовується відповідна ставка оподаткування. [70, с. 104]. Яскравим прикладом тут може послужити оподаткування землі, коли використовується прийняті в певній країні світу одиниці виміру площі (квадратні метри, гектари, сотки) [37, с. 26-28].

Проводячи аналіз співвідношення масштабу, одиниці та бази оподаткування А. С. Дубоносова цілком логічно доводить, що усі зазначені елементи правового механізму податку віднесені до категорії розрахункових, які мають практичне значення для обчислення суми податку і повинні бути визначені податковим законодавством в статті, що регулює об'єкт оподаткування. Масштаб оподаткування може представляти собою як фізичну характеристику об'єкта (таку як вага, об'єм, довжина, маса, площа і т. д.), так і вартісну (наприклад, оціночна вартість земельної

ділянки).

База оподаткування, яка є частиною об'єкта оподаткування, необхідна для розрахунку суми податку, яка має бути сплачена у кожному конкретному випадку, і тому вона передусім є кількісною характеристикою об'єкта оподаткування. Саме база оподаткування визначається в кожному окремому випадку при розрахунку суми податку, але характеристики об'єкта, які мають значення для встановлення бази оподаткування та розміру податкового обов'язку, повинні бути зафіксовані в законодавчому акті, який визначає правовий механізм податку [37, с. 30].

Якщо такі елементи правового механізму податку, як платник, порядок сплати, податкова звітність, бюджет надходження платежу, спосіб сплати та деякі інші мають переважно правовий характер, то об'єкт оподаткування завжди доцільно розглядати як складну економічно-правову категорію. Беручи до уваги ці обставини, А. С. Дубоносова наголошує, що економічні відносини характеризують об'єкт реального світу, який має вартість тасобівартість, завдяки чому цей об'єкт існує в економічному обороті [37, с. 66].

В рамках економічної теорії розкривається, що вартість товару складається з двох основних компонентів: собівартості, яка включає вартість використаних засобів виробництва та витрати на оплату праці, і доданої вартості [37, с.239]. Ціна товару є виявленням його вартості, величиною, яку визначають суспільно-необхідні працезатрати. У вузькому розумінні ціна виступає формою виявлення вартості. Таким чином, вартісна характеристика об'єкта оподаткування обумовлена його здатністю бути оціненим і вираженим у конкретному грошовому еквіваленті. З фізичної точки зору об'єкт оподаткування характеризується здатністю бути вимірним, мати обсяг, кількість, параметри та інші технічні або фізичні властивості. Наприклад, параметри об'єктів оподаткування можуть включати технічні характеристики складових агрегатів, геометричні розміри і так далі. У контексті правового механізму оподаткування при

реєстрації транспортного засобу важливо враховувати, що встановлення бази оподаткування ґрунтується на кількісному, вартісному та якісному визначенні технічних характеристик конкретної групи об'єктів (наприклад, об'єм двигуна для легкових автомобілів, злітна маса для повітряних суден, довжина для морських).

З цих позицій вважаємо за доцільне приєднатись до позиції А. С. Дубоносової, яка при характеристиці об'єкта оподаткування виокремлює низку ознак, а саме: [37, с. 67-68]

а) належна правова форма закріплення, коли об'єкт оподаткування законодавчо визначено на рівні родової норми в загальній частині кодифікованого акту (зараз це ст. 22 Податкового кодексу України) та деталізовано у розділах, якими встановлено правові механізми відповідних податків;

б) наявність зв'язку із платником податку (або приналежність об'єкта на праві власності, або на праві користування);

в) матеріальний характер, що обумовлює наявність у нього певних ознак (кількісних, вартісних, фізичних або інших), які дають змогу ідентифікувати та виділити для цілей оподаткування певні об'єкти з числа інших;

г) об'єкт оподаткування має бути економічно обґрунтованим, виступати економічною основою податку;

д) зовнішнє вираження, яке представлено в грошовій (доходи, вартість реалізованих товарів (продукції) тощо) та натуральній (природні ресурси, транспортні засоби, об'єкти нерухомості тощо) формах.

У той час, нам вдається недостатньо обґрунтованою позиція А.С. Дубоносової щодо зв'язку об'єкта та бази оподаткування. Вона стверджує, що об'єкт оподаткування виражається через базу оподаткування, яка має однорідний характер, може бути предметом обліку та є кількісною характеристикою об'єкта. У свою чергу, база оподаткування, завдяки здатності до обліку та виміру, включає масштаб та одиницю оподаткування

(фізичні, вартісні та інші характеристики об'єкта) [37, с. 69]. Проте, можна сумніватися в тому, що базу по податку на доходи фізичних осіб можна вважати однорідною. Цей елемент включає як доходи у формі заробітної плати, так і різноманітні процентні нарахування на користь фізичної особи, а також надходження у матеріальній формі – відсутність однорідності [106]. Таким чином, не можна погодитися із тезою А.С. Дубоносової щодо однорідного характеру податкової бази, зокрема, по податку на доходи фізичних осіб.

Ще однією проблемою, яку слід розглянути в даному розділі, є ототожнення в правовій літературі понять «об'єкт податкового правовідношення» і «об'єкт оподаткування». О. В. Шульженко в цьому випадку вказує на те, що це дві різнопорядкові категорії [167, с. 36]. З його точки зору, об'єктом правовідносин, фактично, є гроші, які надходять за рахунок податкових відрахувань, тобто, по суті, це податок у грошовій формі. Отже, об'єктом податкового правовідношення є сам податок, оскільки об'єкт будь-якого правовідносину - це те, на що направлені права і обов'язки сторін правовідносин. Вчений зазначає, що об'єктом правовідносин є те, на що направлені суб'єктивні права і юридичні обов'язки його учасників. Також він підкреслює, що об'єктом правовідносин є «...той предмет або явище, що об'єднує суб'єктів, зв'язаних правочинністю й обов'язками».[167, с. 36] Таким чином, ми приєднуємося до позицій вказаних вчених і вважаємо, що існує принципова різниця між об'єктом податку на доходи фізичних осіб та об'єктом правовідношення з приводу його сплати.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

В перебігу дослідження проблем першого розділу ми дійшли наступних висновків:

1. Критерій періодичності недоречно використовувати безпосередньо у контексті податків. Існують загальнообов'язкові платежі, які не сплачуються постійно, проте вони не є податками в традиційному розумінні. У даному випадку слід говорити про платежі, а не про податки. Таким чином, ми вважаємо, що критерій періодичності сплати загальнообов'язкового платежу розрізняє податки від інших платежів, а не визначає конкретні види податків..

2. Податок на доходи фізичних осіб відноситься до категорії особистих податків. Проте, деякі елементи реальних платежів були притаманні цьому податкові в Україні. Йдеться про правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб до прийняття Податкового кодексу України, коли з метою оподаткування до доходів платника податку включалась звичайна вартість майна, яке передається платником податку за довіреністю іншій особі, якщо умови такої довіреності передбачали право такої іншої особи продати це майно або відчужити його в інший спосіб.

3. При прийнятті Податкового кодексу України відбулися суттєві зміни в регулюванні системи загальнодержавних та місцевих податків. Згідно з вимогами статті 10 цього Кодексу, місцеві ради обов'язково встановлюють такі податки та збори як податок на нерухоме майно (відмінне від земельної ділянки), єдиний податок та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності. В межах своїх повноважень, які визначені Податковим кодексом, місцеві органи влади вирішують питання щодо встановлення збору за паркування транспортних засобів, туристичного збору тощо. Проте важливо відзначити, що місцеві податки та збори, які не передбачені Податковим кодексом України, заборонено встановлювати місцевими органами влади. Таким чином, йдеться не про загальне встановлення будь-яких місцевих податків або зборів, а про деталізацію конкретних елементів в рамках встановлених меж Податковим кодексом України..

4. Переважним у більшості країн є пряме оподаткування, хоча частка непрямих податків у доходах державного бюджету ряду країн також є значною, а в деяких — і переважною. *Прямі податки* встановлюються безпосередньо на майно або дохід платника податків і підрозділяються на реальні й особисті. Реальними називаються податки, що стягуються з майна на основі кадастру без обліку дійсно отриманого платником податків доходу (поземельні, подомові й промислові податки). Особовими податками йменуються обов'язкові платежі, стягвані з урахуванням доходів платника податків, отриманих за певний період (прибуткові й корпоративні податки, податки на приріст капіталу, помайнові й спадкоємні податки).

5. Говорячи про проблеми правового характеру, що призводять до подвійного оподаткування, зокрема, фізичних осіб, потрібно виокремити й психологічні особливості ставлення самих платників податків до оподаткування. Вони не зв'язують сплату податків і зборів з одержанням соціальних дотацій, пенсій, заробітної плати представникам бюджетної сфери. Сплата податків і зборів, будучи конституційним обов'язком кожного громадянина, сприймається як відчуження частини коштів на користь невизначеного суб'єкта. Дана колізія у свідомості платника податків і провокує його на здійснення діянь, пов'язаних з ухиленням від сплати податків і зборів.

6. Оподаткування фізичних осіб диференціюється залежно від побудови податкової системи конкретної держави, тому важливо при визначенні місця податку на доходи фізичних осіб проаналізувати існуючі у світі моделі побудови податкових систем, при створенні яких держави можуть закладати в їхню основу різні параметри, наприклад такі, як відношення сукупності податкових вилучень до внутрішнього валового продукту, загальна кількість і склад податків, прогресивність, пропорційність або регресивність податкових ставок, пріоритетність оподаткування певних категорій платників податків або сфер

господарської діяльності, розподіл податкових доходів між бюджетами різних рівнів.

7. Податок на доходи фізичних осіб є прямим, нецільовим, і кількісним. У той же час, його характеризують ще і як систематичний платіж. Дійсно, податку на доходи фізичних осіб властивий систематичний характер, але ця характеристика також властива й усім іншим податкам, так що виділяти її окремо саме для податку на доходи фізичних осіб чи навряд доцільно.

8. Дослідження динаміки правового регулювання податку на доходи фізичних осіб у пострадянський період дозволило виділити три значні етапи. Перший – прийняття Закону України «Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства», який діяв трохи більше року, після чого, на другому етапі розвитку українського регулювання оподаткування фізичних осіб, було прийнято Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян», який більш детально встановлював правовий механізм даного податку, але досі закріплював прогресивний підхід до оподаткування фізичних осіб. Нарешті, на третьому етапі було запроваджено в 2003 році Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб», що закріпив пропорційну модель оподаткування доходів фізичних осіб в Україні та врегулював значну кількість спірних питань й встановив низку нових для оподаткування фізичних осіб механізмів. Нарешті, у 2010 році було прийнято Податковий кодекс України, але суттєвих змін щодо оподаткування фізичних осіб цим кодифікованим нормативним актом встановлено не було, якщо не вважати зніму назви цього платежу з «податок з доходів фізичних осіб» на «податок на доходи фізичних осіб».

9. Податок, як складне явище, представляє собою комплекс взаємодіючих елементів та є фундаментальною юридичною конструкцією, використовуваною в податковому праві. Аналіз внутрішньої структури податку тісно пов'язаний із системним підходом, що полягає в розгляді

терміну "елемент" як мінімального компонента системного явища, здійснюваного в методології системного аналізу при створенні наукових системних концепцій. Отже, виокремлення набору елементів у структурі податку обґрунтовано в першу чергу методологічною доцільністю даного підходу.

10. Податковий обов'язок являє собою складну систему, що відзначається певною структурою, елементи якої адекватно відображають динаміку його розвитку. Ці компоненти, взаємодіючи в певній послідовності, формують чітку та логічну структуру, яку можна розглядати як механізм, вбудований у явище податку. Ефективність цього механізму визначається повнотою та належним сполученням його складових елементів. Важливою умовою встановлення та реалізації податкового обов'язку є наявність повної сукупності цих елементів, які детально регламентовані чинним Податковим кодексом України.

11. Елементи правового механізму податку знаходяться в супідрядності один до одного і забезпечують динаміку, механізм реалізації податкового обов'язку. Разом із тим, використання терміну «правовий» в контексті податку вказує на можливість розгляду не лише внутрішньої структури податку, але й способу його закріплення та надання юридичної сили, коли елементи податку, закріплені у законодавстві, є основою для визначення самого податку і надають йому правовий статус. Встановлення законодавчо визначених компонентів стає підставою для юридичного існування та дії даного податку. Даний підхід також знайшов своє відображення в Податковому кодексі України.

12. Найбільш коректним для характеристики елементів юридичної конструкції податку надалі застосовувати термін «елементи правового механізму податку», що найповніше і юридично точно відображає суть явища, що досліджується.

13. Про «елементи закону про податок» в окремих випадках доцільно говорити лише з точки зору законодавчої техніки, тому що норми

відповідного закону, навіть у разі існування внутрішньої розгалуженої структури (розділи, глави тощо) та об'єднання їх у логічні групи, що присвячені регулюванню того чи іншого податку, не можна назвати елементами правового механізму податку як усталеної юридичної конструкції. Норми закону про податок мають надавати належну правову форму податку, бути умовою законності його встановлення.

14. Елементи закону про податок є головною формою закріплення податку, проте не відображають суті даного явища, не складають змісту податку, не формують окремих його елементів. Наприклад, бюджет надходження податку традиційно називають додатковим елементом правового механізму податку, але у Податковому кодексі України він не встановлений. Натомість, бюджет надходження того або іншого податку закріплено у Бюджетному кодексі України, який не є складовою податкового законодавства.

15. На етапі сучасного розвитку податкового права актуальною проблемою є тенденція в фінансово-правовій літературі до ототожнення понять об'єкта та предмета оподаткування. Значна частина науковців, на щастя, визнає необхідність розрізнення цих понять у структурі правового механізму податку, виокремлюючи їх як елементи, адже разом з об'єктом вони складають предмет оподаткування. Цей підхід дозволяє здійснити порівняльний аналіз співвідношення об'єкта та предмета оподаткування, а також використовувати філософські категорії, такі як «зміст та форма», «частина та ціле», для більш глибокого розуміння цих понять.

16. У низці випадків база оподаткування виступає як визначена частина предмета оподаткування, до якої застосовується відповідна податкова ставка, проте коли неможливо чітко визначити базу оподаткування як частину предмета оподаткування, вона може розглядатися як проекція останнього на певну визначену площину. Цей підхід відкриває можливість для детальнішого розгляду взаємозв'язку між базою та предметом оподаткування в контексті податкового регулювання.

17. Термін «однорідність» в контексті бази по податку на доходи фізичних осіб виявляється непридатним. Цей аспект охоплює різноманітні складові, такі як доходи від заробітної плати, різні процентні нарахування та матеріальні надходження. Зважаючи на це, немає можливості говорити про їхню повну однорідність в межах бази податку на доходи фізичних осіб. У цьому випадку, різноманіття складових об'єкта оподаткування визначається неоднорідністю їх характеристик та походження, виключаючи можливість класифікації як однорідних.

РОЗДІЛ 2

ДОХОДИ ЯК ПІДСТАВА СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

2.1. Підстави виникнення правовідносин із справляння податку на доходи фізичних осіб.

В теорії права виникнення правовідносин зазвичай повзується з наявністю юридичного факту. Проте, стосовно процесу виникнення правовідносин з приводу оподаткування, свою специфіку має галузь фінансового права. Обумовлюється це багатоплановістю процесу оподаткування. Так, якщо розглядати оподаткування у динаміці, то суб'єкт податкових правовідносин має зареєструватися як платник того чи іншого податку, обчислити належну до сплати суму податку, сплатити її, подати відповідні звітні документи. Крім того, з моменту набуття особою статусу платника податку, вона має вести податковий облік об'єктів оподаткування та відповідним чином зберігати облікові документи. Все це наводить на думку – що обумовлює виникнення цих правовідносин? Що первісне – наявність об'єкта оподаткування чи дії особи з реєстрації її платником, що свідчить про спрямованість на отримання об'єкта оподаткування? Одноставної відповіді на ці питання в науці фінансового права досі не існує, тому ми спробуємо самостійно сформулювати своє бачення окресленої проблеми.

В Україні законодавець при визначенні платників податку на доходи фізичних осіб виходить з принципу їх поділу на категорії податкових резидентів та податкових нерезидентів. Саме від цього залежить те, які доходи (з яким джерелом) будуть оподатковуватися. Принципово важливо, що критерії визначення статусу податкового резидента для фізичних осіб не містяться у нормах Розділу IV (Податок на доходи фізичних осіб) Податкового кодексу України, яким визначено правовий механізм даного платежу. Їх зазначено у нормах статті Податкового кодексу України, якою

визначається термінологічний апарат.

При визначенні статусу податкового резидентства для фізичних осіб застосовується низка критеріїв, які встановлено у п. 14.1.213 Податкового кодексу України. Податковий резидент – це фізична особа, яка відповідає критеріям резидентства та має місце проживання в Україні. Однак у випадках, коли особа також проживає в іноземній державі, визначення її резидентства визначається наявністю постійного проживання в Україні або близькими особистими чи економічними зв'язками з країною.

Згідно з законодавством, особа може бути визнана резидентом, якщо вона має центр життєвих інтересів в Україні, навіть якщо її постійне проживання також розташоване в іноземній державі. Визначення центру життєвих інтересів може включати місце проживання членів сім'ї та реєстрацію як суб'єкта підприємницької діяльності. У випадках, коли не можна точно визначити центр життєвих інтересів або якщо особа не має постійного проживання в жодній державі, резидентство може бути призначено, якщо вона перебуває в Україні не менше 183 днів протягом податкового року.

Правила також передбачають, що громадянство особи може впливати на її резидентський статус. Наприклад, якщо фізична особа є громадянином України, вона автоматично визнається резидентом, незалежно від інших критеріїв. У випадках подвійного громадянства, особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном. Для осіб без громадянства, чий резидентський статус не може бути визначено зазначеними вище способами, статус визначається відповідно до міжнародного права. Крім того, основним місцем проживання на території України або реєстрація як самозайнятої особи можуть служити як достатні підстави для визначення резидентського статусу.

У сусідній Польщі застосовується інший підхід, коли законодавець визначає інститут так званого спільного податку (подружжя і також одинокі

батьки, які виховують дітей, мають право, після виконання визначених умов, на пільгове податкове врегулювання). Пільга, яка застосовується тут, означає, що оподатковувана база — це половина сумарного доходу обох подружжів, або лише одного подружжя, якщо інший не отримував доходу протягом даного року [129]. Податок розраховується виходячи зі ставки податку 18% і 32% до цієї бази та шляхом множення отриманої суми на два. Щодо осіб, які самотужки виховують дітей, механізм однаковий, але оподатковувана база — це половина доходу особи, яка самотужки виховує дітей, збільшена доходом дітей, які протягом року також могли отримувати дохід.

Застосування цього механізму пов'язане із двома перевагами. Перша полягає в можливості "перенесення" з оподаткування за ставкою 32% на оподаткування за ставкою 18%. Це пов'язано зі зменшенням оподаткованої бази наполовину. У наслідок цього дохід одного подружжя у розмірі, наприклад, 100 000 злотих, оподаткуватиметься частково за ставкою 32% з використанням основного механізму розрахунку податків (понад 85 000 злотих). Коли застосовується вищезазначене пільгове розрахування податків, цей дохід оподаткуватиметься повністю за ставкою 18%. Друга перевага, пов'язана зі застосуванням вищезазначеного механізму, полягає в подвійному врахуванні податкового кредиту, який зараз становить 3090 злотих. Це особливо важливо, коли дохід отримує лише одне подружжя або коли він отримується особою, яка самотужки виховує дітей. Якщо щорічний дохід такої особи складає, наприклад, 50 000 злотих, податок до сплати склав би 8444 злотих за застосуванням класичного принципу податкового розрахунку, тоді як застосування вищезазначеної пільги зменшило б суму податку до 7888 злотих. Таким чином, різниця в сумі податку до сплати становить 556 злотих.

У Німеччині при оподаткуванні фізичних осіб застосовується принцип світового доходу. Відповідно до § 1 (1) 1 EStG, будь-який дохід (включаючи, наприклад, відсотки, отримані в інших країнах, незалежно від

континенту) фізичної особи, яка має місце проживання або звичайне місце проживання в Німеччині, підлягає оподаткуванню податком на прибуток в Німеччині, а об'єктом оподаткування є світовий дохід. Згідно з § 1 (1) 1 EStG, фізичні особи, які мають місце проживання або звичайне місце проживання в Німеччині, підлягають необмеженій особистій податковій відповідальності [134].

Німецьке законодавство взагалі розрізняє такі категорії, як: а) доміциль; б) проживання за податковим законодавством; в) проживанням згідно з MRRG; г) звичайне місце проживання. Доміциль за цивільним законом означає місце, придатне для проживання. Якщо у людини є кілька доміциль у Німеччині, один з них є основним, зазвичай це той, який використовується переважно, і в сумніві це той, де особа має свій центр особистих інтересів (§ 12 (1) MRRG) [139]. Проживання за цивільним правом – це географічний центр життя людини, тобто місце, де людина постійно осідає (§ 7 BGB) [163]. Законна обов'язкова реєстрація місця проживання визначена в § 11 (1), (2) MRRG: а) кожна особа, яка в'їжджає в житло, повинна зареєструватися в органах; б) кожна особа, яка виїжджає з житла, повинна здійснити дереєстрацію в органах [139]. Проживання за цією обов'язковою реєстрацією є важливим для юридичного місця проживання особи, тобто місця юрисдикції. Суд в місці юридичного місця проживання особи, як правило, компетентний для всіх юридичних заходів проти цієї особи (§§ 12, 13 Цивільний процесуальний кодекс) [163]. Проживання також важливе для права голосу на муніципальних виборах, реєстрації автотранспортних засобів та можливості залишкового виявлення через поліцію.

Однак у розрізі податкового регулювання описане вище правило набуває іншого змісту. За податковим правом Німеччини термін «доміциль» слід тлумачити широко і означає приміщення, яке об'єктивно придатна для проживання. Згідно з § 8 АО, особа має свій доміциль «там, де вона утримує житло в обставинах, що призводять до тлумачення, що

вона буде утримувати і використовувати таке житло» [108]. Згідно з рішенням Федерального Фіскального Суду Німеччини критерієм постійності є ключовий момент, не зважаючи на намір платника податків чи (невиконання) реєстрації у відповідних реєстраційних органах. Крім того, платник податків повинен мати можливість вільно розпоряджатися житлом, що, наприклад, не відбувається з постійними гостями готелю.

Згідно з § 9 АО, особа має своє звичайне місце проживання «там, де вона проживає в обставинах, що призводять до тлумачення, що вона не тільки тимчасово перебуває в тому місці території. Звичайне місце проживання завжди передбачає постійне перебування понад шість місяців». Згідно з § 11 АО, зареєстрована адреса юридичної особи - це місце, визначене законом, статутом, статутом чи подібними нормативами [108]. Визначення зареєстрованої адреси не викликає додаткових труднощів, оскільки це залежить виключно від юридичних фактів.

Переходячи від платника до безпосередньо об'єкта податку на доходи фізичних осіб варто зазначити, що в останні роки в фінансово-правовій літературі виявляється тенденція до визначення об'єкта оподаткування як юридичного факту, який призводить до появи зобов'язання суб'єкта сплатити податок, або як окремого виду юридичного факту, представленого обставиною суспільного життя. Зазначений підхід розглядає факт як широку категорію, що включає в себе дії, події та стани. На наш погляд, така точка зору навряд чи може бути істинною з наступних причин.

По-перше, юридичний факт є передумовою нерозривного взаємозв'язку реальної поведінки учасників податкових правовідносин і її правової форми. Юридичним фактом можна вважати передбачену нормою права обставину, з якою пов'язується виникнення та розвиток відносин. Така обставина має реальний характер. Тобто, це реальний життєвий факт, на підставі якого норма права починає діяти, що передбачає появу конкретних прав та обов'язків певних осіб і виникнення правових

наслідків. С. С. Алексєєв з цього приводу зазначає, що жодного юридичного наслідку (виникнення, зміна, припинення правовідносин) безпосередньо з норми права не випливає, а вимагає юридичного факту – конкретної життєвої обставини, передбаченої юридичною нормою [1, с. 342]. Аналогічну точку зору займають й Ю. К. Толстой та В. Б. Ісаков. Отже, юридичні факти – це конкретні життєві обставини (події, дії), з якими норми права пов'язують певні юридичні наслідки і головною функцією яких є забезпечення виникнення, зміни або припинення правовідносин між конкретними суб'єктами [1, с. 341; 146, с. 118; 47, с. 57].

По-друге, вказані підходи теоретиків в галузі загальної теорії права стосовно встановлення та значення юридичного факту в механізмі правового регулювання, доцільно й необхідно використовувати в галузі фінансового права. Аналізуючи механізми фінансово-правового регулювання, варто спиратися, перш за все, на непорушні загальнотеоретичні конструкції. Часто до кола юридичних фактів відносять події, що впливають на суспільні відносини і регулюються правом, стани (обставини, що існують протягом тривалого періоду часу), а також правомірні та неправомірні дії, що відзначаються вольовим характером і певними юридичними наслідками, які настають у результаті їх здійснення. В даному підході складно знайти узагальнюючу родову конструкцію, що характеризує юридичний факт як підставу виникнення відносин з приводу оподаткування.

Також юридичні факти, що породжують появу, зміну та припинення фінансових правовідносин, визначаються як передбачені нормами фінансового права дії або події. Ці дії або події спричиняють виникнення, зміну чи припинення фінансових прав і обов'язків для окремих фізичних або юридичних осіб. Наприклад Л. К. Воронова називала ними життєві обставини, з якими правова норма пов'язує виникнення, зміну або припинення правовідносин. На її думку, у фінансових правовідносинах, як і у всіх видах правовідносин, юридичні факти поділяються на дії та події [

с. 69] [156]. Цей підхід, на нашу думку, найбільш повно охоплює всі можливі прояви юридичних фактів в фінансово-правовій сфері. Безумовно, застосування у сфері фінансово-правового регулювання фундаментальних положень загальної теорії права щодо визначення та значення юридичного факту в механізмі правового регулювання є необхідним. Тому ми приєднуємося до вказаних позицій знаних теоретиків в галузі загальної теорії права й будемо розглядати юридичний факт як життєві обставини, з якими правова норма пов'язує виникнення, зміну або припинення правовідносин.

Не менш важливим, ніж визначення сутності юридичних фактів в сфері податкового регулювання, постає питання щодо їх класифікації. В загальній теорії права існують різні класифікації юридичних фактів, кожна з яких має свою цінність як в теоретичному, так і в практичному аспекті [146, с. 13]. На наш погляд, найбільш важливим критерієм поділу юридичних фактів на групи є їх від роль, ступінь впливу на динаміку податкових правовідносин, наслідків, до яких приводить конкретна життєва обставина [67, с. 458]. У відповідності до визначеного критерію розрізняють правоутворюючі, правозмінюючі та правоприпиняючі юридичні факти. Крім поділу юридичних фактів за цим критерієм, варто звернути увагу на класифікацію, що визначає характер зв'язку між юридичним фактом і індивідуальною волею учасника правовідносин. Так, за вольовою характеристикою, юридичні факти розподіляються на дві основні категорії: юридичні дії та юридичні події.

Окрім традиційного підходу до розуміння юридичного факту як підстави виникнення правовідношення, в теорії фінансового права часом доцільно виокремлювати складні юридичні факти, які передбачають одночасне настання декількох життєвих обставин, умов. Такий підхід багато в чому обумовлюється динамікою податкових правовідносин, наявністю багатьох складових окремих процесів. Наприклад, обов'язок зі сплати податку передбачає виконання цілої низки взаємопов'язаних стадій

(постановка суб'єкта на облік у відповідних органах, облік об'єктів оподаткування, розрахунок податкової бази, сплата податку, формування показників податкової звітності та безпосередньо звітних документів, їх надання контролюючим органам тощо).

У теорії права термін «складний фактичний склад» або «складний юридичний склад» використовується для опису сукупності передбачених у нормі права життєвих обставин, що призводять до виникнення конкретного наслідку. Фактичні склади включають різноманітні юридичні факти, які взаємодіють у взаємопов'язаній та взаємоузгодженій системі елементів, необхідних для ініціації податкових правовідносин.

вказує на необхідність настання додаткового юридичного факту для зобов'язання фізичної особи сплачувати податок на доходи. Зокрема, отримання сукупного доходу визначається як юридичний факт, проте для виникнення обов'язку сплатити податок відзначається необхідність отримання податкового повідомлення або вимоги. За думкою вченого, лише у випадку взаємодії цих юридичних фактів виникає зобов'язання з оплати податку. Таким чином, сам факт отримання доходу, який має матеріальний зміст, не самостійно породжує обов'язок сплати податку, і, відповідно, не підпадає під жоден вид юридичних фактів [67, с. 475]. З такою позицією складно погодитись, адже про отриманий дохід контролюючі органи не завжди можуть дізнатися (наприклад, отримання грошової винагороди фізичною особою за виконання якої-небудь роботи від іншої фізичної особи), що унеможливорює направлення такої фізичній особі повідомлення або вимоги. На нашу думку, таку ситуацію потрібно розглядати одночасно у двох площинах – з точки зору імперативної вимоги сплатити з отриманого доходу податок на доходи фізичних осіб, та з точки зору законослухняної або деліктної поведінки платника.

Специфіка саме податку на доходи фізичних осіб полягає у тому, що цей платіж передбачає оподаткування операцій, які між фізичними особами проводяться в готівковій формі й не фіксуються в матеріальних носіях. Про

такі операції контролюючі органи не в змозі дізнатися. Така ситуація передбачає характеристику наявності об'єкта оподаткування не як безумовний юридичний факт, що породжує виникнення відносин з приводу оподаткування, а як частину складного юридичного факту. Окрім, безпосередньо, наявності об'єкта оподаткування у фізичної особи для виникнення правовідношення з приводу її оподаткування необхідна або воля такого платника податку, втілена в повідомленні відповідного контролюючого органу про наявність об'єкту, або обізнаність з інших джерел такого органу про наявність даного об'єкта.

Враховуючи аргументи, які були викладені, підтримуємо погляд А. С. Дубоносової стосовно об'єкта оподаткування та юридичних фактів. Згідно з її позицією, юридичні факти, включаючи правоутворюючі, правозміняючі та правоприпиняючі, можуть мати зв'язок з об'єктом оподаткування. Проте сам об'єкт оподаткування, як елемент правового механізму податку, не є самостійним правоутворюючим юридичним фактом. Додатково, відповідно до думки А. С. Дубоносової, об'єкт оподаткування, як економічно обґрунтована категорія з матеріальним змістом, не може існувати у формі події або стану, оскільки юридичний факт не може мати вартісної, фізичної або кількісної характеристики, що є характерним для бази та масштабу оподаткування, і, отже, не може бути виражений в одиницях оподаткування [37, с. 49].

Значна кількість вчених-фінансистів вважають об'єкт оподаткування найбільш важливим елементом правового механізму податку. Дійсно, з об'єкта обчислюється податкова база, до якої після її коригування за рахунок дозволених знижок та пільг, застосовується ставка оподаткування, в результаті чого визначається сума належного до сплати податку. О. О. Головашевич, аналізуючи оподаткування доходів фізичних осіб, зазначав, що назва податку часто містить у собі назву об'єкта, з якого підлягає обчисленню податкова база [26, с. 60]. Цей постулат стосується 90% податків і зборів, які справляються на території України – як

загальнодержавних, так і місцевих [106]. Цим, на наш погляд, обумовлюється виняткова важливість об'єкта оподаткування серед інших елементів правового механізму податку.

Окрім законодавчого підтвердження виняткової важливості об'єкта оподаткування, вона підтверджується і підходами науковців. Визначення об'єкта оподаткування як основного елемента правового механізму податку міститься практично в кожній монографії, предметом розгляду якої є оподаткування загалом або окремі його аспекти, не говорячи вже про підручники з податкового права. В галузі податкового права окремими науковцями об'єкт оподаткування розглядається як юридичний факт, їх сукупність, або обставина суспільного життя, які обумовлюють обов'язок платника податків сплатити податок [21, с. 21]. У зв'язку з чим під юридичними фактами вчені-фінансисти розуміють обставини (події, дії, стан), з якими норма права пов'язує настання юридичного наслідку – обов'язку сплатити податок [21, с. 22].

У науковій літературі можна виявити достатньо загальне визначення об'єкта оподаткування, яке розглядає його як визначену в законодавстві про податки і збори обставину суспільного або господарського життя. Ця обставина пов'язана із впливом на предмет оподаткування, що призводить до виникнення економічного блага для платника податків. Об'єкт оподаткування, в такому контексті, виступає як юридична підстава, що породжує обов'язок сплати податку. О. О. Журавльова виходить з того, що об'єктами оподаткування можуть бути юридичні факти наявності права власності на предмет матеріального світу або факти надання певного виду послуг, з якими законодавство про податки і збори пов'язує виникнення обов'язку зі сплати податку [40, с. 21-26].

Повертаючись до характеристики об'єкта оподаткування, як однієї зі складових підстави виникнення податкового обов'язку, маємо звернути увагу на погляди до сутності об'єкта оподаткування як складного юридичного факту. На відміну до загальнотеоретичного погляду на цей

аспект, який ми приводили раніше, тепер ми розглянемо саме фінансово-правовий розріз позиціонування об'єкта оподаткування у сукупності підстав виникнення податкового обов'язку. При цьому, під юридичними фактами окремі вчені-фінансисти розуміють обставини (події, дії, стан), з якими норма права пов'язує настання юридичного наслідку – податкового обов'язку [21, с.22].

Підхід до визначення об'єкта оподаткування, що визначається комплексністю, міститься у підручнику «Податкове право Республіки Казахстан» під редакцією О. І. Худякова, який пропонує під поняттям «об'єкт оподаткування» розуміти «...юридичний факт, з яким закон обумовлює наявність податкового зобов'язання...» [160, с. 43]. Однак вислів про те, що сучасні системи оподаткування часто обирають в якості об'єктів оподаткування саме юридичні факти, або типові явища економічного життя, важко вважати переконливим. Аргументи для такої позиції можна знайти у ст. 25 Закону Республіки Казахстан «Про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету» (Податковий кодекс) від 21.06.2001 р., відповідно до якої об'єктами оподаткування і об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням, визнається майно і дії, за наявності яких у платника податків виникає податкове зобов'язання [53]. При цьому, як зауважує А. С. Дубоносова, податкове законодавство Республіки Казахстан не дає визначень ні поняття «предмет оподаткування», ні поняття «об'єкт оподаткування» як юридичного факту [37, с. 44-46].

Однак позиція деяких фінансових вчених, що тотожнюють об'єкт оподаткування з юридичним фактом і вказують на його наявність як обумовлюючу обов'язок суб'єкта сплатити податок, виявляється певною незавершеністю та недостатньою обґрунтованістю. Варто враховувати, що в цьому контексті особливий інтерес викликає ряд правоутворюючих юридичних фактів у формі юридичних дій і подій. Важливо зазначити, що як юридичний факт, подія виникає в першу чергу як природне явище або обставина природного характеру, такі як смерть людини, вплив часу тощо.

З іншого боку, об'єкт оподаткування існує лише у випадку, коли конкретні юридичні факти, визначені в законі, мають певний майновий потенціал, що виключає незаконне ухилення від сплати податку.

Сама по собі подія не обумовлює обов'язку суб'єкта сплачувати податок. Найчастіше будь-яка подія об'єктивно залежить від волі та свідомості людей. [138, с. 83] Таку саме природу має і становище, яке можна розглядати як складний юридичний факт, або подію, що має істотний період існування у часі. Становище не може виступати об'єктом оподаткування і обумовлювати виникнення податкового обов'язку, незважаючи на відносну стабільність і тривалий період існування. Ми погоджуємося з позицією М. П. Кучерявенка, що в податково-правовому регулюванні варто виокремлювати такі найбільш поширені види юридичних подій, що мають правові наслідки: народження людини; досягнення певного віку; смерть людини; сплив певного терміну (як правоприпиняючий юридичний факт) [67, с. 473]. Разом із тим, назвати об'єктом оподаткування жодну з названих подій не можна.

Таким чином, згідно із поглядом А. С. Дубоносової, події, дії та становища, хоч і пов'язані з оподаткуванням, не є самостійними об'єктами оподаткування, а є юридичними фактами, які породжують податкові правовідносини. Об'єкт оподаткування виступає як елемент правового механізму податку, тоді як юридичний факт є складовою механізму правового регулювання відносин, зокрема податкових [37, с. 51].

На підтримку цього погляду вказує і О. В. Шульженко, розглядаючи підстави виникнення податкового обов'язку. За його словами, наявність об'єкта оподаткування сама по собі не є достатньою для виникнення податкового обов'язку. Важливими є також наявність конкретних юридичних зв'язків між об'єктом оподаткування та особою, яка зобов'язана сплачувати податок. Наприклад, об'єкт оподаткування, такий як заробітна плата, пов'язаний з платником податку, і встановлення конкретних форм цього юридичного зв'язку регулюється податковим законодавством. Такий

зв'язок у сукупності зумовлює виникнення податкового обов'язку. [167, с. 35].

Така позиція визнається обґрунтованою, оскільки зв'язувати підстави виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин тільки з об'єктом оподаткування або лише з юридичним фактом не є доцільним. Умовами динаміки податкових правовідносин є податкова правосуб'єктність та податково-правова норма, а підставою для їх виникнення, функціонування і припинення є відповідний юридичний факт.

Правосуб'єктність обмежується однією зі сторін податкових правовідносин - платником. Відсутність будь-якої з названих передумов перешкоджає виникненню податкових правовідносин. Як підкреслює А. С. Дубоносова, ключовим чинником динаміки правовідносин є комплекс різноманітних юридичних явищ, таких як нормативні, правосуб'єктні та фактичні, які, хоча мають різний зміст, але взаємодіють між собою [37, с. 50].

В контексті цього, фінансово-правова або податкова норма, встановлюючи конкретні правила поведінки, сама по собі не може ініціювати правовідносини, а лише створює юридичні передумови для їх виникнення, зміни та припинення. Ця норма права визначає конкретні умови, за яких виникають правові зв'язки між учасниками правовідносин, а також забезпечує можливість розвитку фінансових правовідносин в межах положень фінансово-правової норми.

Специфіка податкових правовідносин, як відмінного варіанту фінансових правовідносин, полягає в складному комплексі причинно-наслідкових зв'язків, які їх породжують. Однією з ключових причин є наявність відповідної норми права, що закріплює в собі гіпотезу та вказівки на певні юридичні факти. Останні часто виникають у похідній формі, залежно від інтересів учасників відносин, які обумовлені мотивацією їхньої поведінки. Важливо відзначити, що інтереси різних учасників податкових правовідносин можуть відрізнятися – платники мають

тенденцію мінімізувати суми податків, тоді як податкові органи, навпаки, стежать за збиранням якнайбільших сум.

Важливим аспектом при дослідженні підстав виникнення правовідносин з приводу справляння податку на доходи фізичних осіб є питання щодо правової природи переходу частини власності такої особи у дохід держави. З цього приводу І.Є. Криницький відзначає, що право приватної власності, хоч і охороняється законом, все ж може підлягати обмеженням, відмічаючи його не відносинами до прав, які абсолютно не підлягають обмеженням за будь-яких умов. Приватна власність може бути обмежена законом, проте лише у тому обсязі, який є необхідним для захисту основ конституційного ладу, моральності, здоров'я, прав і законних інтересів інших осіб, а також для забезпечення оборони країни та безпеки держави. Іншими словами, власник може бути позбавлений права власності, проте лише в обумовлених законом випадках [59]. Саме такий випадок передбачено в Конституції України, де чітко прописано обов'язок кожного платити законно встановлені податки і збори [57].

Безумовно, ми підтримуємо точку зору вченого, що позбавлення власника права власності, яке належить йому за законом, може мати місце на підставі його конституційного публічно-правового обов'язку сплачувати законно встановлені податки. Це обумовлено неможливістю власника розпоряджатися за власним бажанням частиною свого майна, яка згідно із законом підлягає сплаті у вигляді певної грошової суми до бюджету, та його зобов'язанням регулярно перераховувати цю суму на користь держави. Цей обов'язок платників податків втілює публічний інтерес всього суспільства. [59]. Публічний характер податку тісно пов'язаний із фіскальним суверенітетом держави і виражається через ряд аспектів, таких як законодавча форма заснування податку, обов'язок та примусовість його вилучення, а також односторонній характер податкових зобов'язань [167, с. 20-21].

Законодавча форма заснування податку свідчить про те, що встановлення податку відбувається через прийняття відповідного закону. Це надає податковим зобов'язанням вищий ступінь юридичної обов'язковості і закріплює їх в рамках правової системи держави. Обов'язок сплачувати податок виникає на підставі закону і є юридично обов'язковим для суб'єктів, які підпадають під дію відповідних податкових норм. Цей обов'язок є важливою частиною фіскального суверенітету, оскільки держава має право визначати умови і обсяги оподаткування відповідно до своїх інтересів. Примусовість вилучення податку виявляється у тому, що держава має право застосовувати санкції чи штрафи у випадку невиконання податкових зобов'язань. Це підсилює ефективність системи оподаткування та забезпечує збір необхідних коштів для функціонування держави. Односторонній характер податкових зобов'язань означає, що вони виникають односторонньо з боку держави і накладаються на суб'єктів оподаткування без необхідності узгодження з ними. Це свідчить про перевагу держави у визначенні та здійсненні податкової політики.

Україна в даному підході не самотня, тому що в конституціях багатьох країн містяться положення, у яких податки й збори визначаються як основні джерела доходів бюджету. Тим самим позначається основна функція податків — фіскальна. Це чітко видно на прикладі країн пострадянського простору. Так, згідно зі ст. 11 Конституції Киргизької Республіки доходи республіканського бюджету формуються за рахунок встановлених законом податків, інших обов'язкових платежів.

Податковий обов'язок у багатьох країнах установлюється поряд з військовою повинністю й іншими найважливішими конституційними обов'язками. Доводячи конституційність стягнення податків у літературі часто звертається увага на високий рівень зобов'язання платників податків. Наприклад, додатково вказується, що відповідні норми переважно передбачені в розділах і главах, що визначають правовий статус людини й

громадянина (у розділі III «Права й обов'язки громадянина» Конституції Киргизької Республіки, розділі II «Людина і громадянин» Конституції Казахстану, главі IV «Основні обов'язки громадян» Конституції Азербайджанської Республіки, главі 2 «Основні права й свободи людини й громадянина» Конституції Республіки Вірменія, главі III «Права й обов'язки народу» Конституції Японії) [53; 172; 178]. Крім того, слід окремо зупинитися на формулюваннях статей конституцій, якими встановлюється податковий обов'язок.

У статті 73 Конституції Азербайджанської Республіки визначено, що кожен зобов'язаний повністю та своєчасно сплачувати встановлені законом податки та інші державні збори. Схожі положення щодо обов'язку сплати податків містяться в статті 25 Конституції Киргизької Республіки, де зазначено, що громадяни зобов'язані сплачувати податки та збори відповідно до законодавства. Згідно зі статтею 46 Конституції Вірменії, кожний має обов'язок сплачувати податки, мита та інші обов'язкові платежі у встановленому законом порядку та розмірі. У Конституції Казахстану, а саме в статті 35, відзначено, що сплата законно встановлених податків, зборів і інших обов'язкових платежів є обов'язком кожного громадянина.

Ці конституційні норми обґрунтовують встановлення податкових обов'язків необхідністю участі всіх громадян у фінансуванні держави. Так, стаття 58 Конституції Республіки Молдова зауважує, що громадяни повинні брати участь у суспільних видатках шляхом сплати податків і зборів. Згідно зі статтею 53 Конституції Італії, всі громадяни мають брати участь у державних витратах відповідно до своїх податкових можливостей [178; 172]. В останньому випадку прослідковується не тільки імперативне веління по сплаті податків і зборів, але й умова – наявність можливості громадян платити законно встановлені податки, чого в конституції України немає.

Безспірно, що належне встановлення податків є важливим аспектом

реалізації податкового обов'язку. В Україні це завдання вирішується через визначення податкових норм у Податковому кодексі, тоді як Конституція лише регламентує обов'язок сплати податків. В інших країнах подібні повноваження органів державної влади щодо встановлення податків і зборів також визначаються конституційними нормами.

Наприклад, у Королівстві Іспанії відзначено, що право встановлювати податки належить виключно державі і вживається за допомогою закону. У Молдавії конституційно закріплено, що податки, збори та інші доходи різних рівнів бюджетів устанавлюються відповідно до закону представницькими органами.

Очевидно, що конституційні положення повинні визначати не лише обов'язок громадян і організацій з оплати податків, але й регулювати процедури їх встановлення та стягнення. Це важливий аспект фінансового права, оскільки визначає правові основи податкових відносин у країні. Варто відзначити, що конституційні принципи можуть відрізнятися в залежності від ідеологічних та економічних умов. Наприклад, конституції, спрямовані на "соціалістичні" ідеї, можуть наголошувати, що податки взагалі беруться з підприємств, а не з громадян. Крім того, певні конституції можуть пропагувати ліквідацію системи податків, що є "спадщиною старого суспільства".

2.2. Дохід платника як засада визначення обов'язку із справляння податку.

Засади формування загального оподаткованого доходу, загального місячного оподаткованого доходу та загального річного оподаткованого доходу визначені у статті 164 Податкового кодексу України [106]. Згідно з цими положеннями, загальний оподатковуваний дохід охоплює будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню та нарахований (виплачений, наданий) платнику податку протягом звітного податкового періоду. Сукупність оподатковуваних доходів, нарахованих

(виплачених, наданих) платнику податку протягом звітного податкового місяця, формує загальний місячний оподатковуваний дохід.

З свого боку, загальний річний оподатковуваний дохід включає в себе загальні місячні оподатковувані доходи, іноземні доходи, а також доходи, отримані фізичною особою - підприємцем від провадження господарської діяльності та дохід, отриманий фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність. Порядок визначення останніх двох різновидів доходів регулюється, відповідно, статтями 177 та 178 Податкового кодексу України [106; 167, с. 116].

Під час дослідження об'єкта оподаткування доходів фізичних осіб необхідно розглядати окремі категорії цього об'єкта. Однією з таких категорій є «чистий річний оподатковуваний дохід». У минулому цей показник був визначений згідно з пунктами 3.1.3 статті 3 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб». Чистий річний оподатковуваний дохід визначався шляхом зменшення загального річного оподаткованого доходу на суму податкового кредиту протягом відповідного звітного періоду. Отже, загальний оподатковуваний дохід може бути зменшений на суму податкових пільг, включаючи податкові соціальні пільги та податковий кредит, які були визначені у Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб».

На сьогоднішній день визначення категорії чистого річного оподаткованого доходу міститься в Податковому кодексі України, а саме в статті 163. Цей показник визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суму податкової знижки протягом звітного року. Фактично, механізм «податкової знижки» в Податковому кодексі України ідентичний механізму «податкового кредиту», який існував у Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб». Це один і той же механізм, який відрізняється лише назвою.

В законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» було встановлено право платників податку включати певні витрати до

податкового кредиту. Це право було доступне лише для платників-резидентів, які мали індивідуальний ідентифікаційний номер. Механізм застосування податкового кредиту був регламентований Інструкцією про порядок нарахування платником податків податкового кредиту щодо податку з доходів фізичних осіб. Зазначене право надавало можливість платникам податку включати визначені законом витрати до обчислення податкового кредиту. Використання податкового кредиту було відкрито лише для платників, які відповідали встановленим умовам, зокрема, були резидентами та мали індивідуальний ідентифікаційний номер. Деталі використання податкового кредиту та процедури нарахування його платниками податків були детально описані в Інструкції, яка визначала порядок нарахування податкового кредиту щодо податку з доходів фізичних осіб [130]. Зараз порядок застосування податкової знижки закріплено в ст. 166 Податкового кодексу України та тривалий час (до 5 березня 2012 року) було деталізовано вказаною вище інструкцією.

Застосування податкової знижки проводиться у випадках, коли при обчисленні розміру податкового зобов'язання платник податку - резидент зменшує його на суму дозволених законодавством відрахувань. У цьому випадку мова йде про чистий річний оподатковуваний дохід, до якого безпосередньо застосовується податкова ставка. Отже, чистий річний оподатковуваний дохід є базою оподаткування резидента – платника податку на доходи фізичних осіб, а не окремим видом об'єкта оподаткування. Аналогічний підхід застосовано у законодавстві країн англосаксонської правової системи. Наприклад, законодавство США розрізняє з метою оподаткування «валовий», «чистий» та «оподатковуваний» різновиди доходів фізичних осіб. В Україні ж така диференціація притаманна для юридичних осіб при сплаті податку на прибуток підприємств.

У системі оподаткування в США та Канаді визначення чистого доходу та оподаткованого доходу фізичних осіб відбувається через

врахування різних видів витрат, пов'язаних із заробітною діяльністю. В Сполучених Штатах для розрахунку чистого доходу по податку на доходи фізичних осіб від валового доходу віднімаються "ділові витрати". Це включає витрати, пов'язані з одержанням валового доходу, і може охоплювати різноманітні витрати, такі як витрати на професійний розвиток, оренду робочого простору, закупівлю необхідного обладнання тощо. Після віднімання цих ділових витрат визначається чистий дохід. Оподатковуваний дохід визначається в США шляхом подальшого зменшення чистого доходу на розмір неоподаткованого мінімуму. Цей неоподатковуваний мінімум може бути у вигляді особистого звільнення або інших податкових вигід, які покликані зменшити оподатковуваний дохід. У Канаді оподатковуваний дохід також визначається зменшенням чистого доходу на різні види витрат, пов'язаних з виконанням професійної діяльності. Це може включати витрати на підвищення кваліфікації, транспортні витрати на проїзд до місця роботи та назад, а також інші витрати, пов'язані із здійсненням професійної діяльності [81, с. 29-37].

У Польщі всі доходи фізичних осіб, за винятком тих, що виключені або звільнені від оподаткування, підлягають оподаткуванню. У цій країні запроваджено принцип накопичення доходу. Отже, якщо платник отримує дохід з кількох джерел, об'єктом оподаткування протягом податкового року є сума доходів з усіх джерел [173, с. 33]. Застосування цього методу збільшує ймовірність досягнення платником доходів вищого податкового порогу, що означає застосування вищої ставки податку в розмірі 32%. Це правило, однак, не стосується кількох джерел доходів [129]. Деякі з них оподатковуються окремо за застосуванням єдиного податку, і додатково, у деяких джерелах доходів оподатковуються саме доходи, а не власне дохід. До джерел доходів, які не підлягають принципу накопичення податку, можна включити, зокрема:

Загалом, дохід з джерела доходів становить залишок доходів з цього джерела понад відрахування витрат, здійснених протягом податкового

року. Однак якщо відрахування витрат перевищують загальну суму доходів, різниця вважається збитком з цього джерела доходів. Необхідно приділити увагу кільком питанням, що стосуються цього. По-перше, доходи зменшуються витратами виключно в межах конкретного джерела доходів. Отже, доходи, отримані від трудового відносини, не можуть бути зменшені витратами, зумовленими підприємницькою діяльністю платника. Крім того, каталог джерел доходів не є вичерпним. До нього включається, зокрема, дохід від: трудового відносини, діяльності, що виконується особисто, непридатної до сільськогосподарської діяльності. По-друге, елементи, необхідні для визначення доходу для оподаткування, - це такі поняття, як дохід і відраховані витрати [183]. Зазвичай доходи складаються з готівки та еквівалентів, наданих платнику протягом календарного року, а також вартості безготівкових виконань та інших безоплатних послуг. Це відрізняється, зокрема, у випадку фізичних осіб, що здійснюють підприємницьку діяльність. У такому випадку доходи визначаються так само, як для корпоративного податку на прибуток.

Витрати на отримання доходу - це витрати, здійснені з метою отримання доходу, утримання або забезпечення джерела доходу, за винятком витрат, перерахованих у Законі. Наприклад, витрати на придбання землі не можуть бути вважені витратами на отримання доходу, навіть якщо є план будівництва приміщень для здійснення господарської діяльності [129].

У Німеччині об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб виступають три основні групи доходів: а) доходи від здійснення діяльності на умовах трудового законодавства; б) доходи від заняття незалежною підприємницькою діяльністю; в) доходи від приросту капіталу.

Так, у Німеччині заробітна плата визначається як "дохід, отриманий від роботи в залежному становищі" і належить до одного з семи категорій доходів згідно з § 2 (1) No. 4, 19 EStG і обчислюється як надлишковий

дохід. Зазвичай податок на особистий дохід утримується роботодавцем і перераховується в Департамент доходів [134]. Працівник може отримати повернення податку на особистий дохід після річної податкової декларації, якщо він може довести, що його фактична ставка податку нижча, ніж сума, утримана роботодавцем через витрати, пов'язані з доходом, спеціальні витрати або надзвичайні витрати, або якщо він зазнав збитків в інших категоріях доходів.

Дохід від оплачуваної роботи включає будь-який дохід, отриманий як залежний працівник, наприклад, зарплату, заробітну плату та бонуси, а також надбавки та відпустку. Навпаки, премії за роботу за кордоном та виплати компенсації покупочної спроможності звільнені від оподаткування згідно з § 3 № 64 EStG, якщо останні не перевищують допустиму суму для порівняння винагород за роботу за кордоном згідно з § 55 Федерального закону про заробітну плату [134]. Будь-які виплати коригування вартості життя, які застосовуються для кожної країни, публікуються у Федеральному податковому вістнику Частина I. Федеральний Міністерство фінансів регулярно публікує огляд таких коригувань вартості життя. Щоб бути звільненим від оподаткування, працівник повинен мати місце проживання або звичайне місце проживання за кордоном протягом певного обмеженого періоду часу, і повернення до його (німецького) роботодавця повинно бути передбачено. Однак не має значення, якщо працівник урешті-решт не повертається.

Крім того, дохід від заробітної плати вимагає визначення платника податків як працівника. Термін "працівник" з податкової точки зору може бути розділений на три категорії: згідно з § 1 EStDV, працівники - це особи, які працюють чи працювали в державній чи приватній службі і отримують зарплату з цього поточного чи попереднього трудового відносини. Згідно з § 1 (2) EStDV, трудові відносини виникають, коли працівник повинен призначити свою робочу силу роботодавцю [113]. Працівник повинен виконувати свою роботу під наглядом роботодавця та підпорядковуватися

його директивам. Працівник може відраховувати витрати, пов'язані з роботою, зі свого доходу (§ 9 EStG), наприклад, літературу, пов'язану з роботою, витрати на проїзд або інші витрати, пов'язані з роботою. Щоб бути визнаними витратами, підлягаючими оподаткуванню, такі витрати повинні бути здійснені з причин, пов'язаних із роботою. У випадку сумнівів кожен витрату слід розглядати з точки зору її необхідності для роботи. Однак, оскільки було б непрактично збирати квитанції на кожен окрему витрату і включати їх до річної податкової декларації, законодавець встановив розмір фіксованої суми в розмірі 1000 євро в § 9a EStG для кожного платника податків на рік. Департамент доходів автоматично здійснює відрахування цієї фіксованої суми з доходу кожного працівника без необхідності окремого звертання працівника про це [134]. Лише у випадку, якщо щорічні витрати, пов'язані з роботою, перевищують 1000 євро, платник податків повинен вказати фактичну суму та представити відповідні документи до Департаменту доходів.

Також до кола оподатковуваних складових податкової бази фізичних осіб у Німеччині відносяться доходи від приросту капіталу, або доходи від капітальних вигод. Фактично це, серед іншого, дохід від дивідендів та відсотків, причому § 20 EStG охоплює тільки приватні капітальні вигоди [134]. Необхідно строго відрізнити базовий капітал від накопичених прибутків від використання капіталу. Як дохід від капітальних вигод враховуються лише прибутки від базового капіталу. Збільшення вартості базового капіталу самого по собі не враховується як капітальні вигоди. З іншого боку, збитки чи депреціації капітальних активів не є податковими витратами.

З 2009 року прибуток від продажу приватних капітальних інвестицій, наприклад акцій, часток чи інших інвестицій, відноситься до доходів від капітальних вигод. Попереднє правило щодо спекулятивного періоду більше не застосовується. Однак згідно з § 52a (11) 4 EStG, коли інвестиції

були здійснені до 1 січня 2009 року, застосовується попереднє правило (зокрема, щодо спекулятивного періоду) [134].

Доходи від інвестицій у корпоративні структури включають розподіл прибутку, такий як дивіденди з акцій або частка прибутку від інвестицій в закриті акціонерне товариство. З 2009 року систему утримання податку за ставкою замість методу оцінки наполовину було замінено системою податку з фіксованою ставкою. Згідно з цією новою системою приватний дохід від капітальних вигод оподатковується на джерелі (тобто у банку) фіксованою ставкою. Зобов'язаний до виплати забирає фіксований відсоток від доходу платника податків і подає його безпосередньо в Департамент доходів. Цим платежем регулюється податкова обов'язковість особистого податку на доходи платника податків. Згідно з § 32d (1) 1 EStG, ставка фіксованого податку становить 25%, плюс солідарнісний збір і церковний податок (за наявності) [134].

Загалом будь-який дохід від капітальних вигод підлягає фіксованому утриманню податку, зокрема відсоткові віддоходи від банківських депозитів, прибуток від боргових цінних паперів, дивіденди, прибуток від інвестиційних фондів чи опційної торгівлі, а також від сертифікатів. Крім того, оподатковуються прибутки від приватного продажу акцій, зокрема акцій, часток та інвестицій в корпоративні об'єднання, але не нерухомості.

Варто вказати і на винятки. Так, згідно з § 17 EStG, прибуток від продажу часток у корпоративних об'єднаннях не підлягає фіксованому утриманню податку, якщо інвестиції платника податків становили більше 1% статутного капіталу за останні п'ять років. Те саме стосується і прибутку з операційної діяльності від капіталу. Зарубіжний утримання податку на платежі, отримані з інвестицій в інші країни, зменшує податкову зобов'язаність перед Німеччиною, оскільки банк врівноважить такий сплачений податок згідно з § 34c (1) EStG [134].

Підсумовуючи, з 2009 року фіксоване утримання податку, ймовірно, збільшило податкове навантаження на доходи від капітальних вигод. Щодо

відрахувань, особистий дозвіл на збереження, який може зменшити податкову зобов'язаність, що виникає з капітальних вигод, був змінений з 1 січня 2009 року. § 20 (9) EStG визначає наступне: «При розрахунку доходу від капітальних вигод податкові витрати в розмірі 801 є податковою витратою (особистий дозвіл на збереження); вирахування фактичних витрат неможливе. Подружжям, які розглядаються разом, належить дозвіл на збереження в розмірі 1 602 євро. Половину спільного дозволу на збереження можна вирахувати з доходу кожного з подружжя; якщо дохід від капітальних вигод одного з податкових платників менше 801 євро, залишкову суму можна перенести на іншого подружжя. Особистий і спільний дозвіл на збереження не повинні перевищувати доходу від капітальних вигод після вирахування іноземного податку відповідно до параграфу 6». Отже, доступні наступні дозволи на збереження: а) для одиноких осіб 801 євро; б) для одружених пар 1602 євро [134]. Тільки якщо сума всіх оподатковуваних доходів від всіх капітальних вигод перевищує цей дозвіл на збереження, суму, що перевищує дозвіл на збереження, оподатковують.

Вирахування фактичних витрат, пов'язаних з капіталом (наприклад, витрати на управління портфелем), більше не можливе. Обговорюється питання, чи невідшкодовувані ці фактичні витрати є порушенням принципу фінансової здатності і, отже, суперечать німецькій Конституції, як вирішено судом управління фінансами Баден-Вюртемберга. Апеляція наразі (на січень 2015 року) розглядається Верховним судом управління фінансами. Згідно з § 32d (6) 1 EStG, платник податків може також вибрати включення свого доходу від капітальних активів у свою щорічну податкову декларацію з метою отримання більш вигідного оподаткування. У разі, якщо індивідуальна ставка податку менше 25%, така нижча податкова ставка використовуватиметься для оподаткування доходу від капітальних вигод [134].

При аналізі об'єкту оподаткування доходів фізичних осіб необхідно обов'язково приділити увагу формуванню податкової бази. Виходячи з загального розуміння бази оподаткування як вартісного виразу об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання платника податку, базою оподаткування для податку на доходи фізичних осіб є чистий річний оподатковуваний дохід.

Чистий річний оподатковуваний дохід визначається як різниця між загальним оподатковуваним доходом та податковою знижкою, яку отримав платник податку за підсумками податкового звітного року. У свою чергу, розрахунок податкової знижки визначений відповідно до правил, викладених у статті 166 Податкового кодексу України. Однак, у контексті даного дисертаційного дослідження деталізація процедури визначення податкової знижки може виявитися менш доцільною [167, с. 116].

По податку на доходи фізичних осіб склад податкової бази визначається статтею 165 Податкового кодексу України.[106] У своєму дослідженні О. В. Шульженко вказує на логічну недосконалість тексту статті, визначеної законодавцем. Зазначається відсутність чіткої структури, яка відповідала б змістовному навантаженню статті. Замість цього, законодавець обмежився переліком різновидів податкової бази, уникаючи будь-якої класифікації. Згідно з поглядом О. В. Шульженко, належне розподілення різновидів податкової бази можливе на вісім груп, кожна з яких характеризується певним колом критеріїв, які включають: а) виплати, пов'язані з операціями з цінними паперами та похідними операціями; б) виплати за результатами виконання різноманітних цивільно-правових договорів; в) виплати податковими агентами у грошовій формі, які мають характер заробітної плати та виплачуються регулярно; г) виплати, отримані як додаткове благо; д) виплати, пов'язані з користуванням майном, належним платникові; е) виплати, отримані платником в результаті відчуження майна та

майнових прав, а також обумовлені фактом отримання майна; є) різноманітні відшкодування, штрафи, страхові виплати; ж) інші різновиди податкової бази [167, с. 117]. Такий підхід сприяє систематизації та більш чіткому розумінню різноманітних аспектів податкової бази в контексті оподаткування доходів фізичних осіб.

Українське податкове законодавство визначає податкову базу для фізичних осіб через різноманітні джерела доходу, що можна умовно розділити на три основні групи. До першої групи відносяться різні джерела доходу, зокрема, заробітна плата, яка нараховується та виплачується відповідно до умов трудового договору. Також сюди включаються винагороди та інші виплати за цивільно-правовими договорами. Ця група також охоплює суми, які платники податку витрачають під час відрядження або під звіт і які не повертаються у встановлені строки. Другу групу становить дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду. Це враховується, коли платник податку тимчасово передає право володіння та/або користування майном.

Третя група охоплює різні види податкової бази. Сюди включаються доходи від успадкування або отримання майна в дарунок. Також в цю групу входять доходи від продажу брухту чорних або дорогоцінних металів, за винятком випадків, коли цей брухт проданий Національному банку України. При цьому платник виступає як податковий агент і зобов'язаний утримати відповідний податок при виплаті. Зокрема, розглядаються доходи від окремих операцій з майном, такі як купівля-продаж, які оподатковуються, а також доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, включаючи інтелектуальну власність та роялті.[106]

Четверта група компонентів об'єкта оподаткування доходів фізичних осіб розглядає три підгрупи різновидів доходів. Спочатку, це включає різноманітні виплати, такі як неустойка, штрафи, пені, та компенсації за матеріальний або немайновий збиток. Важливо відзначити, що суми, які

суд направляє на відшкодування збитків, завданих платникові податку через матеріальний збиток, шкоду життю та здоров'ю, не враховуються. Також не оподатковуються суми втрат, які сталися через акти, визнані неконституційними, або незаконні рішення, дії чи бездіяльність органів дізнання, досудового слідства, прокуратури або суду, які відшкодовуються державою згідно з законом. Урешті, суми відсотків, отриманих від боржника через прострочення виконання договірних зобов'язань та пені, яка сплачується на користь платника податку з бюджету, також не вважаються основою оподаткування доходів фізичних осіб. Друга підгрупа включає в себе суми страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум та пенсійних виплат, які сплачуються платникові податку відповідно до угод довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення та інших договорів. [106] Важливо відзначити, що при розрахунку оподаткування враховується не весь обсяг доходів цієї категорії, а лише 60% суми одноразової страхової виплати з договору довгострокового страхування життя при досягненні застрахованою особою визначеного віку. Такий порядок передбачений законодавством. [106] Третя складова даної підгрупи - це оподатковуваний дохід, який не враховується при розрахунку загальних оподатковуваних доходів з попередніх податкових періодів та виявлений самостійно платником податку або нарахований податковим органом. Це може виникнути внаслідок законслухняної поведінки платника податків або через особливий порядок узгодження податкового зобов'язання, передбачений чинним законодавством України [167, с. 117-120].

До шостої групи доходів, які враховуються при розрахунку податкової бази для оподаткування фізичних осіб, входять різноманітні складові. Перш за все, до неї включаються доходи, що утворюють позитивну різницю між сумою коштів, отриманих платником податку внаслідок його відмови від участі в фонді фінансування будівництва, та сумою коштів, яку платник податку вніс до такого фонду. Однак, важливо

зауважити, що винятком є випадки, коли платник податку передає кошти, отримані з фонду фінансування будівництва, в управління тому самому управителю у той самий або інший фонд фінансування будівництва. Також в цю категорію входить позитивна різниця між сумою коштів, отриманих платником податку від інших осіб через відступлення на їхню користь права вимоги за договором участі у фонді фінансування будівництва.

Крім того, до шостої групи доходів відносяться інші оподатковувані доходи, зокрема ті, які виникають в результаті операцій з цінними паперами та іншими фінансовими інструментами. Наприклад, інвестиційний прибуток, отриманий платником податку внаслідок проведення операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, належить до цієї категорії. Однак важливо враховувати, що подібні операції та їхні наслідки детально регулюються законодавством, що визначає порядок оподаткування цих доходів.

Також слід відзначити, що до шостої групи доходів включаються дивіденди, виграші, призи та проценти, які мають податковий характер. Однак, відповідно до законодавства, визначеного у розділі XIX «Прикінцеві положення» Податкового кодексу України, регулювання стосовно включення до загального місячного (річного) оподаткованого доходу включає у себе проценти на банківському рахунку та інші фінансові операції, і набуває чинності від 1 січня 2015 року. [106]

Сьома група компонентів податкової бази податку на доходи фізичних осіб охоплює різні аспекти. По-перше, до неї входять суми заборгованості платника податку за цивільно-правовими договорами, для яких минув строк позовної давності. Однак встановлено, що це правило застосовується лише в разі, коли заборгованість перевищує 50% місячного прожиткового мінімуму для працездатних осіб на початок податкового року, за умови, що строк позовної давності настає відповідно до Податкового кодексу України.

Також до складу податкової бази у формі виплат за цивільно-правовими договорами включається дохід, що представляє собою різницю між сумою коштів, отриманою платником податку від фінансової установи після реалізації заставленого майна через стягнення за невиконання зобов'язань за кредитним договором, та сумою фактично сплачених зобов'язань за таким договором.

Серед інших доходів слід виділити суму пенсійних внесків та страхових платежів, що сплачуються за недержавним пенсійним забезпеченням відповідно до законодавства. До цієї групи також входять кошти чи майно, отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, що не був зданий державі відповідно до закону. У цьому випадку суми визначаються обвинувальним вирокком суду, незалежно від призначеної міри покарання. Механізм оподаткування злочинно набутих коштів може викликати складнощі, оскільки регулюється відповідними нормативними актами та вимагає детального вивчення.

Під час аналізу складу об'єкту оподаткування доходів фізичних осіб доцільно звертати увагу не лише на статтю 164, але й на статтю 165 Податкового кодексу України. Якщо пунктом 164.2 статті 164 ПК визначено доходи, які включаються до загального місячного або річного оподатковуваного доходу, то ст. 165 наводить перелік доходів, які виключаються з такого оподаткування. Зауважимо, що перелік доходів, визначений у ст. 164, не є вичерпним, як зазначено в підпункті 164.2.18 пункту 164.2 статті 164, де вказується, що "інші доходи, крім зазначених у статті 165 Податкового кодексу України", включаються до оподатковуваного доходу. [106] Це може свідчити про дотримання принципу загальності оподаткування в податковому законодавстві.

До першої групи доходів, яка формує податкову базу податку на доходи фізичних осіб, відноситься заробітна плата, нарахована платнику податку відповідно до умов трудового договору. Це є ключовим видом доходу, який розглядається як у загальному місячному, так і річному

оподатковуваному доході. Визначаючи "заробітну плату" за пп. 14.1.48 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, це охоплює основну та додаткову заробітну плату, заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються платнику податку у зв'язку з трудовими відносинами відповідно до закону.

При розрахунках бази оподаткування враховується не вся сума нарахованої заробітної плати. Оподатковувана частина заробітної плати дорівнює різниці між заробітною платою та сумою єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [123], внесків до Накопичувального фонду (після прийняття відповідних законодавчих актів), обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду (за умови сплати внесків з заробітної плати працівника) та податкової соціальної пільги [167, с. 128].

Також у науковій літературі пропонується альтернативна класифікація доходів фізичних осіб, яка враховує їхнє джерело та характер. Відповідно до цієї класифікації, доходи, отримані в результаті зайняття підприємницькою діяльністю, включають сукупний чистий дохід, валовий дохід та інвестиційний прибуток. Зокрема, сукупний чистий дохід охоплює усі прибутки від підприємницької діяльності після врахування всіх витрат та податків. Валовий дохід включає всі отримані кошти до сплати податків та інших зобов'язань. Інвестиційний прибуток, у свою чергу, визначається як приріст вартості інвестицій, який може бути отриманий фізичною особою. Щодо доходів, отриманих фізичними особами, які не займаються підприємницькою діяльністю, включаючи тих, хто здійснює незалежну професійну діяльність, вони утворюють загальний оподатковуваний дохід. Цей дохід поділяється на два типи: загальний місячний та загальний річний оподатковуваний дохід. Такий підхід сприяє більш деталізованому розгляду та розумінню різних аспектів доходів фізичних осіб, враховуючи їхнє професійне та підприємницьке спрямування [37, с. 86].

Крім того, на думку А. С. Дубоносової загальний оподатковуваний

дохід містить вичерпний перелік форм доходів, до нього належать такі, для яких у подальших статтях встановлено різний порядок оподаткування [37, с. 86]. З такою позицією навряд чи можна погодитись з наступних причин. По-перше, не можна однозначно стверджувати про різний порядок оподаткування різновидів доходів, встановлених у статті 164 Податкового кодексу України. Лише декілька з них обраховуються за правилами, визначеними в інших статтях податкового кодексу України. По-друге, порядок оподаткування та порядок визначення доходу – це зовсім різні процеси.

При класифікації доходів фізичних осіб їх можна розподілити за формою надходження на дві групи: доходи, одержані у грошовій формі, та доходи, одержані в негрошовій формі. До різновидів останніх відносяться доходи у товарно-матеріальній формі (подарунки, успадковане майно), у формі додаткових благ, немайнових активів, та пасивний дохід. При цьому важливо враховувати, що податки, як основний інструмент фінансової системи, мають одну з принципових рис – грошову форму. Тому законодавцем передбачено особливу процедуру трансформації доходів з негрошової форми до грошової. Для визначення бази оподаткування, вартість такого доходу обчислюється з урахуванням двох принципових підходів.

По-перше, використовується механізм обчислення звичайної ціни товару, послуги або роботи, згідно з пунктами 14.1.71 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України. Згідно з цим, звичайною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено нормами даного нормативного акту. Відсутність інших визначень призводить до того, що така звичайна ціна вважається рівнем ринкових цін. Зазначено, що звичайна ціна має бути розрахована відповідно до правил, викладених у статті 39 Податкового кодексу України. Слід враховувати, що ця норма набуде чинності з 1 січня 2013 року, згідно з пунктом 1 Розділу XIX «Прикінцеві положення».

По-друге, визначення грошового еквіваленту не грошових форм доходів провадиться за допомогою спеціальної формули та врахування визначеного коефіцієнта: $K = 100 : (100 - Sp)$, де K - коефіцієнт, а Sp - ставка податку. Цей підхід дозволяє точно визначити грошову еквівалентність доходів та застосовувати їх до податкового обліку, враховуючи специфіку їхньої форми. Складністю обрахування податкової бази в даному полягає у необхідності застосування цілого ланцюгу понять, що більше стосуються інших податків.

Так, згідно зі статтею 14 Податкового кодексу України, звичайною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не передбачено самим Кодексом. У випадку відсутності зазначень про інше, приймається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Законодавець, однак, не конкретизує сам термін «рівень ринкових цін» та не надає чіткого визначення щодо того, на який показник слід орієнтуватися - на ціну, яку визначили сторони угоди, чи на рівень ринкових цін. Ця недоречність у формулюванні може викликати неоднозначності та тлумачення в практичному застосуванні, залишаючи певний простір для різних інтерпретацій чи дискусій між сторонами та контролюючими органами.

Методи визначення звичайної ціни описані в ст. 39 Податкового кодексу України, будуть застосовуватися з 01.01.2013 р. Відмітною рисою процедури визначення звичайної ціни є принцип послідовності застосування встановлених методів. Це значить, що кожний наступний у переліку метод може бути використаний тільки в тому випадку, якщо звичайну ціну неможливо визначити по попередньому методу.

Перелік установлених методів визначення звичайної ціни: а) порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажів); б) ціни перепродажу; в) «видатки плюс»; г) розподілу прибутку; д) чистого прибутку. Якщо зазначеними методами визначити звичайну ціну неможливо, така ціна визначається за результатами незалежної оцінки. І

тільки в тому випадку, якщо неможливо визначити звичайну ціну за допомогою незалежних професійних оцінювачів, звичайна ціна збігається із ціною договору.

У вигляді виключення Податковий кодекс України визнає звичайними цінами:

– ціни, що підлягають державному регулюванню (крім випадків установлення мінімальних цін продажу або індикативних цін); [106, п. 39.10]

– ціни, сформовані при примусовому продажі майна; [106, п. 39.12]

– ціни, відповідні до митної вартості товарів, завезених на митну територію України, з якої були сплачені податки й збори при ввозі; [106, п. 39.13]

– ціни, що сформовані на аукціоні (тендері). [106, п. 39.17]

До 2013 року слід керуватися правилами визначення звичайної ціни, описаними в п. 1.20 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [126]. На підставі правил визначення звичайної ціни, описаних у даному пункті, державна податкова служба України розробила Методичні рекомендації щодо алгоритму визначення звичайної ціни продукції (товарів) при здійсненні зовнішньоекономічних операцій [124]. На думку представників податкового органу, при перевірці правильності визначення доходів від продажів у рамках зовнішньоекономічної діяльності слід використовувати не один підхід і метод, а весь комплекс доступної інформації про ціни на момент здійснення угоди. При цьому податкова служба вважає обґрунтуванням «звичайності» ціни, наприклад, такі фактори, як ділові стратегії й економічні обставини, що відповідає вимогам п. 1.20 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [126].

Однією з основних цілей цього проведеного аналізу різновидів доходу за оподаткуванням фізичних осіб є формування загальнотеоретичного комплексного визначення доходів як родового

об'єкта оподаткування. Доходи визначаються як збільшення матеріальних та нематеріальних цінностей платника податків, що може мати місце у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах, і які можуть бути оцінені в грошовому еквіваленті.

Однією з важливих складових об'єкта оподаткування за податком на доходи фізичних осіб є дохід від операцій з інвестиційними активами, відомий як інвестиційний прибуток. У даному контексті використовується термін "інвестиційний прибуток", який розраховується як позитивна різниця між доходом, отриманим платником податків від продажу конкретного інвестиційного активу, та його вартістю, яка визначається шляхом зведення витрат на придбання такого активу. [106].

Перед прийняттям Податкового кодексу України існували певні недоліки у правовому регулюванні оподаткування інвестиційного прибутку фізичних осіб. Ці недоліки виявлялись у наступному: конструкція "інвестиційний прибуток" при оподаткуванні фізичних осіб за Законом України "Про податок з доходів фізичних осіб" мала обмежену ефективність. Прибуток, отриманий в результаті операцій з купівлі-продажу корпоративних прав та цінних паперів, визначався як різниця між доходом, одержаним від продажу зазначених прав та цінних паперів протягом звітного року, та документально підтвердженими витратами на їх придбання, які були здійснені протягом звітного року або попередніх звітних років. Ця конструкція мала свої обмеження та недоліки у забезпеченні чіткого та ефективного оподаткування інвестиційного прибутку фізичних осіб. Введення нового правового інструментарію, зокрема Податкового кодексу України, мало на меті вирішення цих недоліків та створення більш оптимальних механізмів оподаткування для сприяння розвитку інвестиційної діяльності в країні [128]. Проблема полягала в тому, що облік фінансових результатів операцій з купівлі-продажу корпоративних прав та цінних паперів здійснювався у порядку, встановленому п.7.6 ст.7 Закону України «Про оподаткування прибутку

підприємств» [126].

Зараз процес визначення бази податку на доходи фізичних осіб по операціях з інвестиційними активами доволі детально регламентовано ч. 170.2 ст. 170 Податкового кодексу України [106]. Проте, маємо звернути увагу на принципову різницю між поняттями «дохід» та «прибуток», яка, на жаль, не врахована в чинному податковому законодавстві. Так, при оподаткуванні фізичних осіб об'єктом оподаткування може виступати дохід, тоді як податкове регулювання діяльності юридичних осіб допускає використання як доходу, так і прибутку як частини валового доходу. Прибуток являє собою розрахункову величину, яка за своєю суттю вторинна щодо доходу. Крім того, для обрахунку прибутку необхідним є ведення обліку витрат та зберігання документів, що їх підтверджують. Це визначено відповідно до статті 44 Податкового кодексу України. Згідно з цією статтею, для розрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку, враховуючи положення цього Кодексу. Платник також зобов'язаний забезпечити зберігання цих документів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства. Контроль за дотриманням цих вимог покладено на контролюючі органи. Термін зберігання таких документів становить не менше 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються вказані документи. Це важливе положення сприяє забезпеченню достовірності та перевірки фінансової звітності платників податків.

До прийняття Податкового кодексу України в статті 6 Закону України «Про систему оподаткування» використовувалась конструкція «дохід (прибуток)», де прибуток виділявся як один із видів об'єктів оподаткування. Ця формулювання на рівні родової норми стверджувало, що прибуток є складовою частиною доходу. Зараз в статті Податкового кодексу України, що містить визначення основних термінів, дефініції категорії прибуток не встановлено, що, на наш погляд, є суттєвим недоліком. Як бачимо, цей

термін використовується не лише при обчисленні та сплаті податку на прибуток підприємств, а й при обчисленні об'єкту по податку на доходи фізичних осіб (інвестиційний прибуток) та при використанні спеціального податкового режиму у формі сплати єдиного податку.

Таким чином, дохід платника в традиційному його розумінні не є єдиною підставою для сплати податку на доходи фізичних осіб, тому що в окремих випадках, визначених чинним податковим законодавством, застосовується категорія прибуток. Ця категорія є однією з найскладніших економічних конструкцій. В економічній науці ведуться спори щодо виміру прибутку, джерел його походження. Виокремлюються два основних підходи до визначення прибутку. Перший відображає кількісну теорію прибутку та розглядає прибуток з позицій мікроекономіки як різницю між одержаним доходом та переліком витрат [84, с. 342-355; 83, с. 139]. Прихильники другого підходу аргументують так звану якісну теорію, відповідно до якої прибуток розглядається з точки зору макроекономіки та її ролі [142, с. 342].

Аналізуючи різницю між термінами «дохід» та «прибуток», А. С. Дубоносова наголошує на тому, що «Прибуток» визначає результат господарської діяльності, що виявляється як різниця між доходами і витратами, здійсненими в рамках цієї діяльності. Таким чином, якщо доходи охоплюють всі надходження платника податків, то ключовим елементом при визначенні об'єкта оподаткування є визначення переліку витрат, які приймаються до відрахування. [37]. З такою позицією важко погодитись, тому що, як ми вже з'ясували, категорія прибуток використовується не тільки при оподаткуванні прибутку підприємств, а й при оподаткуванні інвестиційного прибутку фізичних осіб. В даному випадку отримання останнього не означає здійснення підприємницької діяльності, оскільки під даним терміном розуміється самостійна ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, здійснювана суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою

досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку [119; 30].

В Україні до об'єкта оподаткування фізичної особи включається дохід, що отриманий платником податку у формі додаткових благ. Важливо відзначити, що родового визначення терміну «додаткове благо» немає ані в Податковому кодексі України, ані в інших нормативних актах. Замість цього законодавець обрав шлях формального визначення різноманітних видів доходів, які утворюють категорію «додаткове благо».

Український законодавець визначає «додаткове благо» як вартість використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, що надаються платнику податку для безоплатного користування або компенсації вартості такого використання. Виняток складають ситуації, коли надання або компенсація пов'язані з виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору чи контракту, або передбачені нормами колективного договору чи законом у встановлених межах. Це формулювання дозволяє включати до об'єкта оподаткування вартість предметів, які роботодавець надає фізичній особі для забезпечення належних умов праці, таких як, наприклад, надання автомобіля співробітнику.

Підхід до диференціації цих двох випадків запропоновано О. В. Шульженком: «...якщо переважає кількість дзвінків у справах підприємства, то це засіб організації належних умов праці, в противному випадку це додаткове благо...» [167, с. 121]. При цьому, як слушно зауважує О. В. Шульженко, нормативного закріплення такої методики не існує, що на практиці призводить до протистояння інтересів платників податку (в даному випадку – податкових агентів) та контролюючих органів (органів державної податкової служби).

Важливо розглядати доцільність включення в оподатковуваний дохід фізичних осіб вартості отриманих безоплатно товарів, робіт чи послуг, оціненої за стандартами ринкових цін, а також суми знижки від звичайних

цін на товари, роботи та послуги, індивідуально наданої платникові податку. Законодавець також включає в категорію додаткових благ вартість майна та харчування, які платник податку отримує безоплатно, за винятком випадків, передбачених Податковим кодексом України для оподаткування прибутку підприємств [106].

Такий підхід призводить до змішування правових механізмів двох податків: податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств. Це зумовлює не лише змішення різновидів, що включаються до податкової бази, але й тих, що до неї не включаються. Таким чином, доходи, які роботодавець обліковує у собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт чи наданих послуг, не вважаються додатковим благом платника податку. Також не включаються до оподаткованого доходу кошти, вартість послуг, проживання, проїзду, харчування та інші блага, отримані безоплатно, в тому числі для інвалідів у рамках фізкультурно-реабілітаційних та спортивних заходів, лікарських та медико-відновлювальних засобів [106].

До складову категорії «додаткове благо» включається сума грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що обов'язково відшкодовуються згідно із чинним законодавством за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування згідно з розділом IV Податкового кодексу України. Незважаючи на зовнішню схожість таких сум із різноманітними відшкодуваннями, штрафами, страховими виплатами, вони мають іншу природу. В даному випадку необхідною умовою є особливий характер взаємовідносин між платником податку та його податковим агентом.

Не викликає сумнівів необхідність в оподаткуванні вартості послуг домашнього обслуговуючого персоналу, безоплатно отриманих платником податку. Ця група доходів охоплює працю підпорядкованих осіб, а також осіб, що перебувають на військовій службі чи є заарештованими або ув'язненими. Відповідно до вимог чинної редакції Податкового кодексу

України під терміном «послуги домашнього обслуговуючого персоналу» розуміються послуги з побутового обслуговування фізичної особи, членів її сім'ї або від імені чи за їх дорученням будь-якої третьої особи, включаючи ремонт або спорудження об'єктів рухомого чи нерухомого майна, що належить таким особам або використовується ними [106]. Подібна конструкція окрім фіскальної спрямованості виконує ще одну функцію – запобігання зловживання службовим становищем особами, в підпорядкуванні яких знаходиться платник податків. На практиці вона реалізується найчастіше шляхом повідомлення контролюючих органів про наявність фактів надання послуг домашнього обслуговуючого персоналу.

Компонентом визначення «додаткове благо» є неповернена фінансова допомога. Правовий характер цього елементу аналогічний боргу платника податку, який був скасований кредитором на його власний розсуд і не пов'язаний з процедурою банкрутства до закінчення строку позовної давності. У випадку, коли кредитор, який є платником податку, рішенням про скасування боргу повідомляє боржника - платника податку, та включає суму анульованого боргу до податкового обчислення суми доходу, яка нарахована чи виплачена на користь платників податку за результатами звітного періоду, в якому такий борг було анульовано, такий боржник особисто сплачує податок з таких доходів та відображає їх у річній податковій декларації [167, с. 120-125].

Загалом, реалізація оподаткування сум заборгованості платника податку, за якими минув строк позовної давності на практиці викликає суттєві труднощі. Відповідно до п.п. г) п.п. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Податкового кодексу до складу загального місячного оподаткованого доходу платника податку включається, зокрема, сума заборгованості платника податку, за якою минув строк позовної давності. Аналогічна конструкція існувала і до прийняття Податкового кодексу України у п.п. 4.2.11 п. 4.2 ст. 4 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» [128]. На наш погляд, варто приділити цій складовій об'єкту податку

на доходи фізичних осіб окрему увагу.

На думку О. О. Головашевича, необґрунтованим є включення в об'єкт оподаткування суми боргу платника податку, для якої минув строк позовної давності, за винятком сум податкового боргу, для яких минув строк давності відповідно до закону, що визначає порядок стягнення заборгованості по податках, зборах (обов'язкових платежах) та погашення податкового боргу. По-перше, відсутній механізм, який дозволяє податковому органу контролювати операції позики між фізичними особами, навіть у випадку укладання договору позики між ними. По-друге, невизначено, як саме податковий орган планує здійснювати стягнення з платника суми цього зобов'язання. У судовому порядку такий процес не має перспектив і призначений на невдачу, оскільки відповідно до чинного законодавства право на здійснення процесуальних дій втрачається після закінчення встановленого процесуального строку. О. О. Головашевич цілком справедливо пропонує виключити цю норму з податкового законодавства [26, с. 159].

Цивільне законодавство передбачає трирічний строк позовної давності для захисту права за позовом особи, права якої порушені [162]. Разом із тим, спори між сторонами, однією з яких є суб'єкт владних повноважень, розглядаються спеціалізованими адміністративними судами. За загальним правилом для звернення до адміністративного суду за захистом прав, свобод та інтересів особи встановлюється шестимісячний строк, який обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів [52]. Разом із тим, до податкових правовідносин навряд чи доцільно використовувати цивільний або адміністративний строк саме позовної давності. Чинною редакцією Податкового кодексу України встановлено строк давності, що не має відношення до розгляду спорів у судовому порядку. Йдеться про граничний строк у 1095 днів, що застосовується при реалізації різних податкових процедур (подання заяви про повернення надміру сплачених

грошових зобов'язань, визначення суми податкових зобов'язань за уточнюючою податковою декларацією тощо). На нашу думку, саме про податковий граничний строк давності йдеться при закріпленні механізму податку на доходи фізичних осіб.

В одній з поширених проблемних ситуацій в сфері оподаткування фізичних осіб виникає питання щодо нарахування податку на доходи від списаної кредиторської заборгованості, яка перейшла в статус позовної давності, у зв'язку з наданням комунальних послуг підприємствами-постачальниками. У таких обставинах фізичні особи, які є споживачами комунальних послуг, фактично отримують відповідний товар та послуги безоплатно. Податковий кодекс України класифікує цю ситуацію як наявність додаткового блага, вартість якого включається до загального місячного оподаткованого доходу таких споживачів. Отже, в контексті оподаткування доходів, нарахованих фізичним особам у вигляді списаної кредиторської заборгованості, що перейшла в позовну давність, підприємства-постачальники комунальних послуг виступають у ролі податкових агентів, відповідно до визначень підпункту 162.1.3 пункту 162.1 статті 162 та підпункту 14.1.180 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України [106].

Згідно з чинним законодавством, податкові агенти повинні включати суму списаної заборгованості одержувачів комунальних послуг до їх оподаткованого доходу у місяці списання, утримувати з неї податок на доходи фізичних осіб, перераховувати його до бюджету та подавати податковому органу розрахунок про такі надані доходи та утриманий з них податок. Таку позицію підтримують органи Державної податкової служби України [125]. Однак, враховуючи відсутність конкретного матеріального виразу додаткового блага у вигляді списаної кредиторської заборгованості, виникає питання щодо необґрунтованих витрат юридичної особи, яка списала такий зобов'язання, оскільки фактично об'єкт оподаткування відсутній. Зазначена ситуація породжує проблему, коли законодавство

визначає складову об'єкта оподаткування та податкового агента, але фактично відсутній сам об'єкт оподаткування. У цих умовах юридична особа, яка надає "додаткові блага" фізичній особі, повинна перераховувати до бюджету суму податку фізичної особи, використовуючи для цього власні кошти, що є необґрунтованим видатком. Наша позиція висловлюється у необхідності впровадження механізму в податкове законодавство для уникнення подібних ситуацій.

Одним з різновидів об'єкту по податку на доходи фізичних осіб в Україні є кошти від прийняття майна у спадщину. Важливо відзначити, що в ряді країн існує окремий обов'язковий платіж, пов'язаний із спадковими випадками. Наприклад, у Великобританії фізичні особи підлягають оподаткуванню при спадкових переходах. Оподатковувані є передачі майна як подарунків і спадщин. Звільнені від оподаткування є подарунки, зроблені власниками майна, за умови, що дарувальник залишається живим протягом наступних семи років. Ставка податку для майна вартістю не більше 223 тис. фунтів стерлінгів становить 0%, а для значних спадщин може досягати 40%. Ця практика підкреслює важливість регулювання податкових аспектів при спадкуванні та передачі майна, щоб забезпечити справедливість і ефективність системи оподаткування.

На сьогоднішній день, відзначимо, що стаття 164 Податкового кодексу України не конкретизує термін «спадщина» серед компонентів загального річного оподаткованого доходу по податку на доходи фізичних осіб. Але при аналізі положень статті 174 цього Кодексу, яка регулює оподаткування таких доходів, можна зробити висновок, що дохід, що надходить платнику податку внаслідок спадкування або отримання дарунку, повинен включатися до загального щорічного доходу платника податку. Цей дохід також підлягає обов'язковому декларуванню спадкоємцями.

2.3. Облік доходів платника податку на доходи фізичних осіб.

Обов'язок з податкового обліку тісно пов'язаний і з обов'язком з податкової звітності платника податків. Відомості з обліку об'єкта оподаткування є підставою не тільки для розрахунку суми відповідного податку, а й відображаються у податкових деклараціях та розрахунках, що виступають основними документами податкової звітності. Таким чином, податковий облік забезпечує можливість виконання двох інших видів обов'язків у складі податкового обов'язку. Тут проявляється певний підготовчий характер податкового обліку для виконання обов'язку щодо сплати податків і зборів та податкової звітності.

Податковий облік є системою норм податкового права, яка регулює діяльність уповноважених та зобов'язаних суб'єктів у сфері податкових правовідносин. Основною метою цієї діяльності є забезпечення виконання обов'язку з сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), складення податкової звітності та проведення контролю за дотриманням податкового законодавства. У цьому контексті важливо враховувати правильне нарахування, своєчасність та повноту сплати податків та зборів.

Податковий облік передбачає також здійснення заходів контролю з боку контролюючого органу, спрямованих на перевірку дотримання встановлених законодавством норм. Цей контроль включає не лише фінансові аспекти, а й визначення податкових зобов'язань платників податків. Крім того, податковий облік може охоплювати контроль за дотриманням інших нормативних актів, визначення фінансових санкцій у разі їх порушення та інші аспекти, спрямовані на забезпечення ефективного функціонування податкової системи.

Аналіз обов'язків щодо податкової звітності зацікавлює юристів, які використовують різноманітні критерії класифікації, щоб оцінити сукупність обов'язків платників податків та їх правовий статус. З одного боку, обов'язок подавати податкові декларації може входити до складу організаційно-податкових обов'язків, а разом з ними — організаційно-

майнові обов'язки. З іншого боку, окрім обов'язку платників податків подавати декларації є, у випадках, коли обчислення податків покладено на податковий орган, обов'язок з подання необхідних документів для обчислення та сплати податків. Важливо відзначити, що зберігання документації, пов'язаної з оподаткуванням, має факультативний характер.

Податкова звітність характеризується своєрідною подвійністю, що визначається двома ключовими аспектами. По-перше, вона виступає як одна із трьох основних складових податкового обов'язку, нарівні з податковим обліком і сплатою. По-друге, її можна трактувати як додатковий елемент правового механізму податку, що вимагає визначення в податковому законі, що регулює конкретний вид податку чи збору. У першому випадку податкова звітність виступає як необхідний етап оподаткування, оскільки вона включає в себе зобов'язання з подання інформації про фінансовий стан та фінансові операції суб'єкта оподаткування перед податковим органом. Це сприяє контролю за правильністю обчислення податкових зобов'язань та дотриманням податкового законодавства. У другому випадку податкова звітність розглядається як додатковий елемент, оскільки її впровадження може бути спеціально закріплене в податковому законі як частина системи контролю та нагляду за дотриманням податкових норм і правил. Такий підхід дозволяє владі ефективно регулювати конкретний вид оподаткування та встановлювати необхідність представлення звітності для забезпечення прозорості та точності у сфері оподаткування [66, с. 354]. Очевидно, що звітність з податку, або податкова звітність, є необхідною складовою оподаткування, яка має бути чітко визначена при введенні конкретного податку. При регіональних і місцевих податках визначення форм звітності мають представницькі (законодавчі) органи влади суб'єктів або органи місцевого самоврядування.

Важливо відзначити, що хоча елемент може мати характер додатковості,

це не надає йому факультативного статусу. Це виявляється на прикладі застосування податкових пільг, які розглядаються як повне або часткове звільнення від сплати податків. У такому випадку платник не звільняється від обов'язку проведення податкового обліку та представлення податкової звітності. Тим не менш, це звільнення може супроводжуватися частковим спрощенням податкового обліку та податкової звітності [51, с. 138-142]. Такий підхід підтримує прозорість та системність ведення обліку, забезпечуючи податковій системі необхідну інформацію для ефективного функціонування. Платник податків залишається під обов'язком точного податкового обліку та системного звітування, не зважаючи на отримане звільнення від окремих податкових зобов'язань.

Питання обов'язковості податкової звітності і самостійності цієї стадії підтверджується фактом встановлення відповідальності за порушення порядку виконання обов'язку щодо податкової звітності. Якщо платник вчасно та в повному обсязі сплачує податок, але не подає вчасно відповідні податкові декларації у встановленому порядку та строк, його може чекати притягнення до відповідальності [131]. Таким чином, навіть якщо податок сплачено своєчасно, відсутність подання декларації свідчить про невиконання платником свого обов'язку.

Однак ця стадія в системі розвитку має свої особливості, пов'язані з правовою природою податкової звітності та процедурним регламентуванням. Форма виконання обов'язку з податкової звітності може бути деталізована аналогічно до форми виконання загального податкового обов'язку, включаючи конкретизацію через низку його компонентів [66, с. 406-407]. Таким чином, обов'язок з податкової звітності повинен бути виконаний відповідною особою у визначений законодавством спосіб, шляхом заповнення і подання спеціально регламентованих документів у визначений строк.

Виконання обов'язку з податкової звітності є відповідальністю відповідної особи, перш за все, зобов'язаної податками. Згідно з загальним правилом, платник податків самостійно розраховує суму податкового зобов'язання та вказує її у податковій декларації. У деяких випадках законодавство передбачає, що обов'язок з податкової звітності може бути виконаний представниками платника податків або безпосередньо податковими органами. Наприклад, податковий агент повинен подавати податкову звітність відповідно до закону, а якщо платник податків не подає податкову декларацію у встановлені строки, контролюючий орган має право самостійно визначити суму податкового зобов'язання.

Обов'язок з податкової звітності має певну подвійність, проявляючись як на підсумковому, так і наскрізному рівні. Якщо платник податку подає до податкового органу декларацію або розрахунок конкретного податку за результатами податкового періоду, то стадія виконання обов'язку з податкової звітності є підсумковою. Проте, якщо йдеться про ведення податкового обліку доходів і витрат платника податків та складання на його основі податкової звітності протягом податкового (звітного) періоду, ця стадія має наскрізний характер.

Виконання обов'язку з податкової звітності є відповідальністю відповідної особи, перш за все, зобов'язаної податками. Згідно з загальним правилом, платник податків самостійно розраховує суму податкового зобов'язання та вказує її у податковій декларації. У деяких випадках законодавство передбачає, що обов'язок з податкової звітності може бути виконаний представниками платника податків або безпосередньо податковими органами. Наприклад, податковий агент повинен подавати податкову звітність відповідно до закону, а якщо платник податків не подає податкову декларацію у встановлені строки, контролюючий орган має право самостійно визначити суму податкового зобов'язання.

Визначення обсягу податку, що підлягає у сплаті, виконується на підставі аналізу результатів податкових періодів (календарного кварталу,

півріччя, трьох кварталів, року), які встановлюють рамки часу розглядуваної стадії виконання податкового обов'язку. Згідно з правилами, платник податків повинен враховувати доходи та витрати у тих періодах, коли вони реально отримані або понесені, або коли їх визнають такими. Проведення податкового обліку доходів і витрат знаходить своє втілення в діяльності платника податків - юридичної особи відповідно до методів податкового обліку, які залишаються незмінними протягом податкового періоду.

У податковому обліку застосовується кілька методів обліку:

- 1) метод нарахувань;
- 2) касовий метод;
- 3) метод «попереднього події».

Ще однією ознакою наближення податкового та бухгалтерського обліку є впровадження змін у правовому регулюванні методів обліку доходів і витрат, а саме перехід від методу «першої події» до методу нарахувань, який застосовується в бухгалтерському обліку.

Метод нарахувань включає розрахунок податкової бази, при якому доходи та витрати враховуються з моменту поставки (відвантаження, передачі) товарів, виконання робіт чи надання послуг платником податків, незалежно від часу оплати цих товарів, робіт або послуг покупцем. Цей метод також відомий як «накопичувальний метод» або «метод чистого доходу». У протиположності йому, касовий метод передбачає визначення податкової бази на основі фактичної оплати покупцем поставлених платником податку товарів [166, с. 17-21].

Практичне використання обох методів передбачає ретельне розуміння їхніх принципових відмінностей. Метод нарахувань ґрунтується на тому, що податковий обов'язок виникає з моменту виникнення у платника права на доход або обов'язку здійснити витрати. З інших слів, оподаткування настає лише тоді, коли цивільно-правове зобов'язання, що лежить в основі оподаткування, фактично виконане. У цьому випадку

гроші, спрямовані продавцем, породжують відповідний податковий обов'язок, водночас забезпечуючи йому необхідні кошти для оплати податку. Навпаки, метод касових операцій менш реалістичний, оскільки він ґрунтується на передбаченому русі грошових коштів, а не на їхньому фактичному отриманні платником податків. В цьому випадку в основу оподаткування кладеться право на вимогу коштів. Не зважаючи на це, такий підхід є більш вигідним для держави, оскільки наближає момент сплати податку, навіть якщо реальний рух грошових коштів ще не відбувся [159, с. 46-47]. Нажаль, український законодавець досі застосовує цей метод, який в умовах нестабільної економіки і постійної затримки з перерахуванням грошей лише сприяє зміцненню інфляційних процесів.

В Україні касовий метод і метод нарахувань стали найбільш поширеними при обліку доходів і витрат платників податків. Критерієм визначення між ними є момент виникнення податкового обов'язку. У випадку касового методу цей момент пов'язаний із фактичним отриманням грошових коштів, тоді як при методі нарахувань – з моментом виникнення права на дохід чи обов'язку на здійснення видатків. Вибір між ними залежить від конкретних умов і цілей оподаткування.

Майже класичним є погляд, що, враховуючи конструкцію податку як частини вже отриманих коштів, касовий метод видається більш логічним. Цей метод орієнтований на реєстрацію фактичного руху грошових коштів та формування податкового обов'язку відповідно до цього руху. Особливістю є те, що податковий обов'язок виникає лише після отримання платником податків грошових коштів [62, с. 295].

По звичайному порядку, особа, яка зобов'язана сплачувати податок, самостійно проводить розрахунки стосовно суми податку, що підлягає сплаті за визначений податковий період. Цей розрахунок базується на величині податкової бази, податкової ставки і наявних податкових пільг. В деяких випадках обов'язок з розрахунку суми податку може лежати на

податковому органі чи податковому агентві. При цьому може використовуватися кумулятивна або некумулятивна система розрахунку.

Кумулятивна система передбачає наростаючий підсумок визначення об'єкта (бази) податку. Тобто, розрахункова сума обов'язку з податку визначається шляхом поступового додавання сум до бази. У випадках застосування прямих податків, цей підсумок також зменшується на розмір податку, який вже був утриманий раніше. Це особливо актуально при розрахунках зобов'язань по прямих податках. Така система дозволяє більш гнучко і точно розраховувати податкові зобов'язання відповідно до змін в об'ємі оподаткованого доходу чи інших параметрів.

Зауважимо, що на початку 1990-х років кількісне визначення податкового обов'язку практично повністю здійснювалося за допомогою ведення бухгалтерського обліку. Це позначилося на законодавчому закріпленні різних аспектів бухгалтерського обліку при визначенні податкового обов'язку у ст. 9 Закону України «Про систему оподаткування» [135], у якій два з чотирьох обов'язків платників податків і зборів були пов'язані саме з бухгалтерським обліком, і жодного разу не згадувалося про існування податкового обліку. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [126, п.п. 8.1.4 п. 8.1 ст. 8], який був прийнятий на декілька років пізніше, виходив з чіткого розмежування податкового та бухгалтерського обліків та закріпив основну норму-принцип: бухгалтерський облік ведеться окремо від податкового обліку та не впливає на податкові зобов'язання платника податку.

Прийняття Податкового кодексу України внесло значні зміни до правової регламентації бухгалтерського і податкового обліків та значно вплинув на співвідношення цих двох облікових систем. Законодавцем зроблено низку важливих кроків на шляху їх наближення, що полягають у такому: 1) закріплення Податковим кодексом України обов'язків із ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності;

2) законодавче закріплення обов'язку платників обчислювати та зазначати у документах фінансової звітності податкові різниці.

У відповідності до статті 44 Податкового кодексу України, платники податку на прибуток використовують дані бухгалтерського обліку для розрахунку об'єкта оподаткування. Це включає в себе облік доходів та витрат з урахуванням положень зазначеного Кодексу. Ті платники податку, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні," ведуть облік доходів і витрат відповідно до цих стандартів із врахуванням положень Податкового кодексу. При цьому вони застосовують відповідні міжнародні стандарти фінансової звітності при застосуванні положень Податкового кодексу, які містять посилання на відповідні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Платники податку на прибуток, які оподатковуються за ставкою нуль відсотків та відповідають встановленим критеріям, ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат з метою розрахунку об'єкта оподаткування за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України. Методика бухгалтерського обліку тимчасових та постійних податкових різниць затверджується відповідно до законодавства України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні.

Питання співіснування податкового та бухгалтерського обліку є важливою проблемою, оскільки виникаючі розбіжності вимагають системного врегулювання. Проаналізуємо цю проблему, враховуючи, що мова йде про взаємодію облікових систем, зокрема про облік об'єктів оподаткування.

У світовій практиці виділяють дві основні моделі співіснування: європейську (континентальну) та американську (англосаксонську). Європейська модель передбачає практично повний збіг бухгалтерського та податкового обліків, і вона характеризується мінімальною кількістю

коригувань. З іншого боку, в американській моделі обидва обліки ведуться окремо, проте бухгалтерський облік використовується як база для фіскальних потреб.

Одночасно, залежно від ступеня взаємодії бухгалтерського обліку в системі обліку податкового, виділяють три типи обліку. Перший - це бухгалтерський податковий облік, де бухгалтерська інформація є основою. Другий - змішаний податковий облік, що передбачає коригування бухгалтерських даних для їх адаптації до податкового обліку. Третій - абсолютний податковий облік, де розрахунок податкової бази відбувається без участі бухгалтерського обліку. Розглядаючи ці підходи, слід враховувати не лише правові аспекти, але й особливості національних систем оподаткування та бухгалтерії. Це створює складний ландшафт у сфері співіснування облікових систем, що потребує уважного вирішення.

Існує декілька ознак, за якими можна і потрібно розрізнити податковий і бухгалтерський облік. Однією з ключових відмінностей між бухгалтерським та податковим обліком є їхня призначеність та функціональні завдання. Бухгалтерський облік, згідно з правовими нормами, не має висновувати податкові зобов'язання; його головна мета полягає у вирішенні інших завдань, не пов'язаних із точним обчисленням податкових платежів [116, ст. 1, 3]. З іншого боку, податковий облік має визначити обсяг податкового зобов'язання та його суму, що становить кінцеву мету цього виду обліку.

Другою значущою різницею полягає в тому, що бухгалтерський облік може бути багатозначним у тому сенсі, що підприємство може вибрати один із кількох передбачених законом способів обліку доходів та витрат, що можуть призводити до різних результатів. У відміну від цього, податковий облік є однозначним і не допускає варіативності через чітку визначеність об'єкта оподаткування та застосування єдиної ставки.

Крім того, ці дві системи обліку відрізняються за колом зобов'язаних суб'єктів і користувачів інформації. Бухгалтерський облік є обов'язковим

для підприємств, [116, ч. 2 ст. 3], в той час як податковий облік не обов'язковий для платників податку на доходи фізичних осіб. Щодо кола користувачів, податкові органи є лише одним з багатьох користувачів бухгалтерської інформації та мають виключне право вимагати та перевіряти документи, які містять дані податкового обліку. Важливо враховувати, що бухгалтерський та податковий облік різняться і за трактуванням тих самих фактів господарської діяльності, що визначається відмінною спрямованістю цих систем обліку.

Однією з ключових рис, що є спільною для систем податкового та бухгалтерського обліку, є їх об'єднання в єдиній вихідній базі, представленій даними первинного обліку. Засновником цього процесу є первинні документи, які виступають єдиною основою для обліку як у бухгалтерії, так і в системі оподаткування.

Дані податкового обліку повинні детально відображати механізми формування сум доходів та витрат, частки витрат, які враховуються у поточному податковому періоді та в подальших періодах, а також суму податкового зобов'язання та інші ключові параметри. Важливо зазначити, що зміст даних податкового обліку, включаючи інформацію з первинних документів, є предметом податкової таємниці. Ті особи, які мають доступ до цих даних, зобов'язані строго дотримуватися конфіденційності та несуть відповідальність за будь-яке розголошення цієї інформації. Податкова таємниця має велике значення для забезпечення надійності та конфіденційності податкового обліку, а також для виключення можливості недобросовісного використання цієї інформації з боку третіх сторін.

Питання про доцільність ведення двох самостійних облікових систем – бухгалтерського та податкового – стає важливим в контексті модернізації моделі їх взаємодії. Основним напрямком реформування цієї моделі є досягнення оптимального співвідношення між правилами ведення бухгалтерського обліку і оподаткування, щоб вони відповідали сучасним умовам господарювання.

Оптимізація взаємодії бухгалтерського та податкового обліку передбачає не лише врахування їхньої функціональної спрямованості, але і встановлення таких правил, які сприятимуть ефективній роботі підприємств та покращенню системи оподаткування. Це може включати в себе зменшення адміністративних тягарів для бізнесу, спрощення податкового законодавства та вдосконалення механізмів обміну інформацією між податковими органами та підприємствами.

Розгляд доцільності об'єднання цих облікових систем пов'язаний із зусиллями сприяння більш ефективному функціонуванню бізнесу та підтримці його розвитку. Водночас, це може сприяти уникненню непотрібних складнощів для підприємств, пов'язаних із подвійним обліком та необхідністю відповідності різним стандартам.

У 2015 році в Україні була проведена ґрунтовна реформа прибуткового оподаткування, щоправда стосувалась вона оподаткування прибутку підприємств. Результатом цієї реформа стала відмова від подвійного обліку (податкового та бухгалтерського одночасно) й перехід при оподаткуванні прибутку підприємств на визначення об'єкту цього податку саме за правилами бухгалтерського обліку. При цьому в Податковому кодексі України залишено можливість корегування фінансового результату, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, на чотири групи податкових різниць.

Дані податкового обліку об'єктів оподаткування, що визначаються у податковій звітності, повинні відповідати встановленим вимогам. По-перше, такі дані повинні бути належним чином підтверджені.

З метою оподаткування платники податків здійснюють облік доходів, витрат та інших параметрів, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань. Цей облік проводиться на основі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності та інших документів, що визначені законодавством та пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів. Важливим аспектом є

заборона платникам податків формувати показники податкової звітності та митних декларацій на підставі даних, які не підтверджені визначеними документами. Це визначено з метою забезпечення достовірності та правомірності інформації, яка використовується при обчисленні податків та зборів. Такий підхід сприяє виключенню можливості надмірного чи неправомірного визначення об'єктів оподаткування та уникненню податкових порушень. Отже, ведення обліку належно підтверджується документальною базою, що дозволяє забезпечити точність та надійність інформації, що використовується для розрахунку податків та зборів.

По-друге, облік об'єктів оподаткування повинен здійснюватись за встановленими правилами. Правила ведення податкового обліку тривалий час встановлювалися податковим законодавством окремо щодо кожного конкретного виду податку або збору. Так, розмір податкового обов'язку з податку на прибуток підприємств визначався платниками податку на підставі даних податкового обліку спочатку відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [126], потім, з 2011 року – Податковим кодексом України, і лише 2015 року його було уніфіковано і зараз обрахування відбувається на підставі бухгалтерського законодавства по податку на прибуток підприємств.

Системна категорія податкового обліку включає облік об'єктів оподаткування як другу складову. Виконання обов'язку з обліку об'єктів оподаткування охоплює всі дії платника податків до моменту визначення конкретної суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету. Стаття 511 Глави 2 Розділу V Основ Світового Податкового Кодексу закріпила принцип самостійного нарахування податків та виконання законів платниками податків [97]. Зазвичай, платники податків зобов'язані самостійно обчислювати суму податку. Проте, можливе ведення податкового обліку об'єктів оподаткування і представниками платника податків, будь то законні або уповноважені особи. Крім того, обов'язок обчислити суму податку може бути покладений на податкового агента або

податковий орган. Залежно від того, хто виконує обчислення податку, в науці податкового права виділяють два види податків: а) податки, що обчислюються самостійно платником податку або іншими особами - неокладні; б) податки, що обчислюються податковим органом - окладні.

Завершальним етапом обчислення окладних податків є формування податковим органом спеціального документа, а саме - податкового повідомлення. Цей документ детально відображає розмір суми податку, що підлягає сплаті (податковий оклад), яку платник повинен перерахувати до бюджету згідно з чинним законодавством. Важливо зазначити, що такий підхід до складання повідомлення є необхідною складовою податкової системи, що забезпечує чіткість та прозорість оподаткування.

У контексті фізичних осіб існує спрощений порядок обчислення податків у деяких випадках. В цих випадках обов'язок з обчислення податку може лежати на податковому органі або, у випадку фізичних осіб, які отримують дохід, на податковому агенті. Наприклад, роботодавці мають обов'язок обчислення, утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб, отриманих працівниками. Цей підхід забезпечує ефективний механізм збору податків, спрощуючи процес для фізичних осіб та забезпечуючи точність та своєчасність сплати.

Ще одним прикладом є обчислення суми земельного податку для фізичних осіб. Податковий орган, відповідно до законодавства, має обов'язок обчислити цей податок для платників – фізичних осіб та видає податкове повідомлення-рішення про необхідність сплати цього податку. Цей процес регулюється визначеними термінами та процедурами, сприяючи ефективному функціонуванню податкової системи.

Дані податкового обліку об'єктів оподаткування відображаються у документах податкової звітності платників податків. До податкових документів належать зокрема податкові декларації, розрахунки за податками, податкові повідомлення, розрахункові відомості, звіти, довідки, книги обліку доходів і витрат, податкові картки фізичних осіб,

картки особового рахунку платників податків та інші види документів, пов'язані із визначенням об'єкта оподаткування, податкової бази, нарахуванням сум податків і зборів. У контексті податкового обліку можна виділити чотири основні групи документів, які систематизують та фіксують процеси нарахування та сплати податків. Першою групою є розрахунково-декларативна документація, яка включає документи, що містять розрахунки та суми податків. Кожен податок має визначений розрахунковий документ, який платник подає до податкового органу відповідно до законодавчого строку. Ці документи деталізують строки, базу оподаткування, податкові пільги та інші релевантні дані.

Другою групою є довідкова документація, яка містить відомості для нарахування податків та пояснює податкові розрахунки. Ця категорія документів поділяється на ті, що впливають на нарахування податків, та ті, які мають виключно довідковий характер і не впливають на суми податків. Третьою групою є облікова документація, яка представляє собою зведені форми податкового обліку. Вона узагальнює первинні документи бухгалтерського обліку за певний період та визначає суму податків, які підлягають сплаті до бюджету. Четвертою групою є податкові повідомлення, які надсилаються податковими органами платникам податків. Ці документи містять інформацію про строки та суми податку, що підлягає сплаті або доплаті.

У системі оподаткування Сполучених Штатів Америки процес сплати прибуткового податку відбувається на основі річних податкових декларацій, які подаються платниками разом із відповідним банківським чеком. Крім основної форми індивідуальної податкової декларації, існують інші форми для декларування різних видів доходів, таких як доходи із закордонних джерел, великі разові виплати, інвестиції та дивіденди. Податкові декларації містять розділи, в яких відображаються різні аспекти оподаткування, такі як витрати на медичне обслуговування, відсотки по іпотечному кредиту та інші. Ці декларації подаються щорічно

до 15 квітня, і вони є обов'язковими для платників податків з річним доходом понад 50 тис. доларів. Податковий агент також може утримувати податок в джерелі виплати доходу.

Процедура обчислення податку фізичною особою-платником передбачає деталізацію кроків, спрямованих на визначення податкового обов'язку та встановлення суми податку, яка підлягає сплаті. Окрім того, цей процес може бути виконаний різними особами, такими як сам платник податку, податковий агент або податковий орган, і включає різні методи обчислення. Одним із простих методів є розділення податкової бази на окремі частини. Наприклад, кожна виплата підприємства фізичній особі обкладається окремим податком, без урахування попередніх отриманих доходів. Цей метод, відомий як некумулятивний, спрощує ведення обліку доходів та пільг платника податку, але може призвести до значних незручностей для самого платника. На кінець року виникає необхідність складного перерахунку доходів, що може призвести до значної доплати податку [159, с. 44-45]. Цей метод також не забезпечує рівномірного розподілу надходжень до бюджету.

Широке поширення отримав метод обчислення податку наростаючим підсумком (кумулятивний), який спрямований на визначення суми доходу, отриманої на конкретну дату року, а також загальної суми пільг, на які має право платник податків до цього терміну. Підприємства, які є джерелами виплат, визначають загальну суму виплат для конкретного платника податків з початку року. З цієї загальної суми доходу, враховуючи суму знижок, розраховану також з наростаючим підсумком, обчислюється податок. При сплаті суми розрахованого податку з неї віднімається сума податку, яку вже утримано з цього доходу раніше. Таким чином, платник податку, отримуючи дохід тільки з одного джерела, звільняється від обов'язку перерахунку доходу та додаткових платежів податку до кінця року. Проте цей порядок вимагає точного обліку з боку джерела виплати доходів працівникам і утриманих податків.

Відповідно до пункту 176.1 статті 176 Податкового кодексу України, платники податку на доходи фізичних осіб повинні вести облік доходів і витрат у межах, достатніх для визначення суми загального річного оподаткованого доходу. Ця вимога стає обов'язковою у двох випадках: а) якщо платник має зобов'язання подавати податкову декларацію; б) якщо платник має право на таке подання з метою повернення надміру сплачених податків, включаючи право на податкову знижку.

Податкові процедури, пов'язані з обліком об'єкта оподаткування (обліково-об'єктні податкові процедури), також включають реєстраційні процедури. Відповідно до пункту 68.3 статті 68 Податкового кодексу України, органи, що ведуть облік або реєстрацію рухомого майна та інших активів, об'єктів оподаткування, повинні щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, повідомляти органи державної податкової служби за своїм місцезнаходженням про власників та/або користувачів такого майна чи активів, розміщених на відповідній території. Це передбачає об'єднання реєстраційно-об'єктних та реєстраційно-суб'єктних податкових процедур, взаємодіючи з уповноваженими реєстраційними органами.

В ході проведення реформ у системі обліку виникла проблема відмінностей між прибутком, який фіксується в бухгалтерському обліку, та прибутком, який визначається з урахуванням оподаткування. Відмова від відображення розбіжностей між обліковим прибутком, що підлягає оподаткуванню згідно з податковим обліком, та сумою, отриманою в бухгалтерському обліку, може призвести до порушення ключових якісних характеристик фінансової звітності, таких як доречність та достовірність.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 [121], визначаються наступні терміни:

- податковий прибуток (збиток): сума прибутку (збитку), яка визначається відповідно до податкового законодавства як об'єкт оподаткування протягом звітного періоду. Це показник прибутку, що

підлягає оподаткуванню за рік, і наводиться в податковій Декларації про прибуток підприємства;

- поточний податок на прибуток: сума податку на прибуток, визначена протягом звітного періоду відповідно до податкового законодавства. Цей показник визначає податкове зобов'язання підприємства з податку на прибуток за рік, і також наводиться в податковій Декларації про прибуток підприємства;

- обліковий прибуток (збиток): сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку та відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період. Цей показник фінансової звітності наводиться в Звіті про фінансові результати за рік у рядку 170 (або 175 у випадку облікового збитку).

Розбіжності між фінансовим та податковим обліком виникають з кількох основних причин. По-перше, вони можуть бути результатом визнання доходів та витрат лише одним із систем обліку - фінансовим або податковим. Це призводить до постійних різниць, які залишаються незгодженими протягом подальших звітних періодів. Постійні різниці, зазвичай, залежать від правил формування оподаткованого прибутку у податковому обліку. Важливо відзначити, що ці різниці не призводять до виникнення розходжень при відображенні витрат у фінансовому обліку для обчислення податку на прибуток.

По-друге, тимчасові різниці виникають через незбіг у часі визнання облікових доходів і витрат у фінансовому та податковому обліку. Ці різниці є тимчасовими і можуть бути класифіковані як тимчасові розходження, викликані принципом «першої події». Навіть якщо постійні різниці визначаються правилами формування оподаткованого прибутку, тимчасові різниці можуть виникнути внаслідок розбіжностей у моменти визнання доходів і витрат у різних системах обліку. Важливо враховувати, що тимчасові різниці не можуть викликати постійних невідповідностей протягом усього життєвого циклу підприємства.

У визначенні тимчасових різниць, згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку [121], виділяються дві категорії: а) тимчасові різниці, які підлягають оподаткуванню – тобто ті, що будуть враховані у податковому прибутку (збитку) у майбутніх періодах; б) тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню – це ті, які спричиняють зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у наступних періодах. В сучасний момент більшість постійних різниць виявляють себе зі знаком «-». Це обумовлено тим, що більшість витрат визнаються у фінансовому обліку, але не враховуються у податковому.

Отже, основна мета П(С)БО 17 «Податок на прибуток» полягає в ліквідації впливу різниць при визначенні облікового і податкового прибутку на фінансовий результат підприємства протягом звітного періоду [10, с. 29-39]. Забезпечення узгодженості цих двох видів прибутку сприяє ефективній управлінській діяльності, враховуючи податкові зобов'язання та зниження можливих фінансових ризиків у майбутньому.

Відповідно до зазначень Перехідних положень Податкового кодексу України в розділі, присвяченому особливостям справляння податку на прибуток підприємств, методика бухгалтерського обліку тимчасових та постійних податкових різниць повинна бути схвалена відповідно до процедур, передбачених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Відповідно до перехідних положень, ця методика повинна бути оприлюднена до 1 квітня 2011 року та набрати чинності з 1 січня 2013 року. Суб'єкти господарювання, які є платниками податку на прибуток, зобов'язані включати податкові різниці у свою фінансову звітність, починаючи зі звітних періодів 2013 року.

Важливо відзначити, що в оригінальному формулюванні пункту, термін набуття чинності такої методики був визначений як 1 січня 2012 року. Тепер цей термін встановлено як 1 січня 2013 року. Це свідчить про удосконалення законодавчих положень та визнання необхідності додаткового часу для адаптації підприємств до нових вимог.

Отже, платники податку на прибуток зобов'язані будуть подавати податкову декларацію, визначаючи об'єкт оподаткування, а також звіт про фінансові результати, де враховано бухгалтерський прибуток та податкові різниці. Важливо, щоб ці дві звітності відображали однакове значення податкового прибутку в кінцевому результаті.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

При дослідженні окреслених у другому розділі проблем було досягнуто наступних висновків:

1. Юридичний факт є передумовою нерозривного взаємозв'язку реальної поведінки учасників податкових правовідносин і її правової форми. Юридичним фактом можна вважати передбачену нормою права обставину, з якою пов'язується виникнення та розвиток відносин. Така обставина має реальний характер. Тобто, це реальний життєвий факт, на підставі якого норма права починає діяти, що передбачає появу конкретних прав та обов'язків певних осіб і виникнення правових наслідків.

2. В теорії фінансового права часом доцільно виокремлювати складні юридичні факти, які передбачають одночасне настання декількох життєвих обставин, умов. Такий підхід багато в чому обумовлюється динамікою податкових правовідносин, наявністю багатьох складових окремих процесів. Наприклад, обов'язок зі сплати податку передбачає виконання цілої низки взаємопов'язаних стадій (постановка суб'єкта на облік у відповідних органах, облік об'єктів оподаткування, розрахунок податкової бази, сплата податку, формування показників податкової звітності та безпосередньо звітних документів, їх надання контролюючим органам тощо).

3. З об'єкта обчислюється податкова база, до якої після її коригування за рахунок дозволених знижок та пільг, застосовується ставка

оподаткування, в результаті чого визначається сума належного до сплати податку.

4. Події, дії та становища, хоч і пов'язані з регулюванням оподаткування, не є прямими об'єктами оподаткування, але виступають як фактори, що породжують податкові правовідносини. Об'єкт оподаткування є складовою частиною правового механізму податку, тоді як юридичний факт становить необхідний елемент механізму правового регулювання різноманітних відносин, включаючи податкові.

5. Зв'язувати підстави виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин виключно з об'єктом оподаткування або лише з юридичним фактом є мало ймовірним та недоцільним, оскільки у процесі динаміки податкових правовідносин важливу роль відіграють податкова правосуб'єктність та податково-правова норма. Підставою для виникнення, функціонування і припинення цих відносин слугує відповідний юридичний факт. Важливо враховувати, що правосуб'єктність застосовується тільки до одного з елементів правового механізму податку - платника. У випадку відсутності будь-якої з зазначених передумов виникнення, взаємодії та припинення правовідносин податковий механізм не може виникнути.

6. Фінансово-правова або податкова норма, яка визначає конкретні правила поведінки, самостійно не ініціює виникнення правовідносин, а лише створює юридичні умови для можливого виникнення, зміни та припинення правовідносин. Визначаючи конкретні умови, за яких виникають правові зв'язки між учасниками правовідносин, ця норма забезпечує основу для функціонування фінансових правовідносин у межах визначень, встановлених фінансово-правовою нормою.

7. Специфіка податкових правовідносин як окремого виду фінансових відносин полягає у виникненні складного комплексу причинно-наслідкових зв'язків. Це перш за все обумовлено наявністю

відповідної норми права, яка визначає гіпотезу та містить вказівки на конкретні юридичні факти. Ці факти часто виникають у похідній формі, що залежить від інтересів учасників відносин і визначається основою мотивації їх поведінки. Важливо враховувати, що інтереси різних учасників податкових правовідносин не завжди збігаються – платники спрямовані на мінімізацію податкових обов'язків, тоді як податкові органи, навпаки, прагнуть збирати максимальні суми.

8. Позбавлення платника права власності, яке йому належить, базується на його конституційному публічно-правовому обов'язку щодо сплати законно встановлених податків. Це впливає з неможливості для платника володіти за власним розсудом тією частиною свого майна, яка у формі конкретної грошової суми призначена для внесення до бюджету і щоденно підлягає перерахуванню на користь держави. В цьому обов'язку платників податків втілено публічний інтерес всіх членів суспільства.

9. Податки повинні бути належним чином установлені для можливості реалізації податковому обов'язку. В Україні це робиться в Податковому кодексі, а в конституції регламентується лише обов'язок по їхній сплаті.

10. Детальний аналіз доходів як об'єкта оподаткування фізичних осіб відображається в методології оподаткування, що базується на загальному підході до включення в об'єкт оподаткування всієї сукупності доходів, отриманих платниками податку протягом податкового періоду. Резидентам належать доходи, незалежно від їхнього отримання в межах України чи за її межами. Нерезиденти враховують лише доходи, отримані на території України. Термін "дохід" у сфері оподаткування фізичних осіб є складним, оскільки під час обчислення податку можна виділити різноманітні види доходів.

11. Застосування податкової знижки відбувається у випадках, коли резидент, який є платником податку на доходи фізичних осіб, зменшує розмір свого податкового зобов'язання шляхом врахування законом

визначених відрахувань. У цьому контексті мова йде про чистий річний оподатковуваний дохід, до якого безпосередньо застосовується встановлена податкова ставка. Цей чистий річний оподатковуваний дохід слугує базою оподаткування для резидента, і це не окремий вид об'єкта оподаткування. Такий підхід аналогічно використовується у законодавстві країн англосаксонської правової системи.

12. При класифікації доходів фізичних осіб їх можна розподілити за формою надходження на дві групи: доходи, одержані у грошовій формі, та доходи, одержані в негрошовій формі. До різновидів останніх відносяться доходи у товарно-матеріальній формі (подарунки, успадковане майно), у формі додаткових благ, немайнових активів, та пасивний дохід.

13. Дохід платника в традиційному його розумінні не є єдиною підставою для сплати податку на доходи фізичних осіб, тому що в окремих випадках, визначених чинним податковим законодавством, застосовується категорія прибуток. Ця категорія є однією з найскладніших економічних конструкцій.

14. Малоімовірно вважати обґрунтованим включення до додаткових благ вартості товарів, робіт або послуг, які отримані безоплатно і оцінюються за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни на такі товари, роботи та послуги, яка індивідуально визначається для відповідного платника податку.

15. Законодавство включає в категорію додаткових благ фізичної особи-платника податків вартість майна та харчування, отриманого платником податку безоплатно, за винятком випадків, передбачених Податковим кодексом України для оподаткування прибутку підприємств. Така практика призводить до злиття правових механізмів двох податків – податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств. Це означає не лише змішування видів, що включаються до податкової бази, а й тих, що залишаються поза нею.

16. Використання податкового механізму для оподаткування вартості послуг домашнього обслуговуючого персоналу, що надаються безоплатно платникові податків, є обґрунтованим. Цей вид доходу охоплює роботу підпорядкованих осіб, а також осіб, які знаходяться на військовій службі чи перебувають в арешті чи ув'язненні. Згідно з чинним Податковим кодексом України, "послуги домашнього обслуговуючого персоналу" визначаються як послуги з побутового обслуговування фізичної особи, членів її сім'ї або від імені чи за їх дорученням будь-якої третьої особи. Це включає в себе ремонт або спорудження об'єктів рухомого чи нерухомого майна, яке належить таким особам або використовується ними. Такий підхід до оподаткування послуг домашнього обслуговуючого персоналу має не лише фіскальну мету, але й спрямований на запобігання можливих зловживань службовим становищем осіб, які знаходяться в підпорядкуванні платників податків. На практиці це часто реалізується через інформування контролюючих органів про факти надання послуг домашнього обслуговуючого персоналу.

17. Обов'язок з податкового обліку тісно пов'язаний і з обов'язком з податкової звітності платника податків. Відомості з обліку об'єкта оподаткування є підставою не тільки для розрахунку суми відповідного податку, а й відображаються у податкових деклараціях та розрахунках, що виступають основними документами податкової звітності. Таким чином, податковий облік забезпечує можливість виконання двох інших видів обов'язків у складі податкового обов'язку. Тут проявляється певний підготовчий характер податкового обліку для виконання обов'язку щодо сплати податків і зборів та податкової звітності.

18. Виконання обов'язку з податкової звітності є завершальним етапом в процесі виконання податкового обов'язку, який передбачає подання податкових декларацій до відповідних контролюючих органів. Ця стадія можлива лише після виконання попередніх двох компонентів податкового обов'язку - обліку та сплати податку або збору. Обов'язок з

податкової звітності, який є завершальним етапом виконання податкового обов'язку, відрізняється складністю не лише за матеріальним змістом (облік, сплата, звітність), але й за процесуальними аспектами. Податковий обов'язок має бути повністю виконаним, охоплюючи весь комплекс обов'язків, що забезпечить повне виконання його у всій повноті.

19. В рамках розрізнення видових обов'язків платників податків з податкового обліку об'єктів оподаткування та податкової звітності виявляється їх нероздільна взаємодія. Податкова звітність повинна ґрунтуватися на даних податкового обліку об'єктів оподаткування, зокрема на обліку доходів і витрат, які здійснює платник податків. Документація, що формується після проведення обліково-об'єктних процедур, включається до переліку документів податкової звітності.

20. Найширше використання при обліку доходів і витрат платників податків в Україні знайшли касовий метод і метод нарахувань. Ключовим критерієм розрізнення між цими методами є момент виникнення податкового обов'язку. У випадку касового методу він пов'язаний з реальним надходженням грошових коштів, тоді як у методі нарахувань відзначається момент виникнення права на дохід чи обов'язку здійснення видатків.

21. Інформація з податкового обліку об'єктів оподаткування відображається у різних документах податкової звітності платників податків. До цих документів включаються податкові декларації, розрахунки за податками, податкові повідомлення, розрахункові відомості, звіти, довідки, книги обліку доходів і витрат, податкові картки фізичних осіб, картки особового рахунку платників податків, а також інші документи, які пов'язані з визначенням об'єкта оподаткування, податковою базою, нарахуванням сум податків і зборів.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і нове вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні доктринальних положень оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку. У перебігу дослідження процедур оподаткування фізичних осіб робиться диференціація правових наслідків при реалізації платниками податків різних способів визначення об'єкта оподаткування, податкової бази, обрахуванні податкового зобов'язання та його сплати. У висновках сформульовано найсуттєвіші результати проведеного дослідження, виносяться конкретні пропозиції щодо вдосконалення правового регулювання оподаткування фізичних осіб. У ході дослідження було вирішено низку завдань, що дозволило дійти певних висновків:

1. Аргументовано доцільність диференціації оподаткування фізичних осіб залежно від побудови податкової системи конкретної держави, що обумовлює необхідність при визначенні місця податку на доходи фізичних осіб здійснення аналізу існуючих у світі моделі побудови податкових систем, при створенні яких держави можуть закладати в їхню основу різні параметри, наприклад такі, як відношення сукупності податкових вилучень до внутрішнього валового продукту, загальна кількість і склад податків, прогресивність, пропорційність або регресивність податкових ставок, пріоритетність оподаткування певних категорій платників податків або сфер господарської діяльності, розподіл податкових доходів між бюджетами різних рівнів.

2. Визначено ряд проблем правового характеру, які призводять до ситуації подвійного оподаткування, зокрема, щодо фізичних осіб. У цьому контексті виокремлено психологічні особливості ставлення самих платників податків до оподаткування. Платники не співвідносять процес сплати податків і зборів із отриманням соціальних дотацій, пенсій або заробітної плати, особливо для працівників бюджетної сфери. Сплата

податків і зборів, хоча є конституційним обов'язком кожного громадянина, сприймається як втрата частини коштів на користь невизначеного суб'єкта. Ця колізія у свідомості платників податків спонукає їх уникати сплати податків і зборів через проведення дій, спрямованих на ухилення від цих фінансових зобов'язань.

3. Констатовано переважання у більшості країн прямого оподаткування, хоча частка непрямих податків у доходах державного бюджету ряду країн також є значною, а в деяких — і переважною. Прямі податки встановлюються безпосередньо на майно або дохід платника податків і підрозділяються на реальні й особисті. Реальними називаються податки, що стягуються з майна на основі кадастру без обліку дійсно отриманого платником податків доходу (поземельні, подомові й промислові податки). Особовими податками йменуються обов'язкові платежі, стягвані з урахуванням доходів платника податків, отриманих за певний період (прибуткові й корпоративні податки, податки на приріст капіталу, помайнові й спадкоємні податки).

4. При загальній характеристиці податку на доходи фізичних осіб як особистого податку обґрунтовано наявність у цьому виді оподаткування окремих елементів, що віддзеркалюють принципи реальних податків. Зокрема, слід відзначити, що до прийняття Податкового кодексу України, нормативно-правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб включало в себе аспекти, які націлені на оподаткування звичайної вартості майна, переданого особою платника податку за довіреністю іншій особі. Особливий акцент робився на ситуаціях, коли умови довіреності передбачали право іншої особи на продаж чи відчуження цього майна іншим способом.

5. Охарактеризовано податок як складне явище, що складається з взаємодіючих елементів і представляє собою фундаментальну юридичну конструкцію в системі податкового права. Внутрішня структура податку поділяється на окремі елементи, що обумовлено методологією системного

аналізу та визначенням терміну «елемент» як мінімального компонента системного явища в наукових системних концепціях. Такий підхід до виділення набору елементів у структурі податку обґрунтовується передусім методологічною цілеспрямованістю.

6. Встановлено концептуальні зміни оподаткування фізичних осіб, обумовлені кодифікацією податкового законодавства України. Зараз, відповідно до вимог статті 10 Податкового кодексу України, місцеві ради обов'язково встановлюють такі місцеві податки, як податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності. В межах визначених Податковим кодексом України повноважень, ці органи також регулюють питання встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору. Важливо відзначити, що місцеві органи влади не можуть встановлювати місцеві податки та збори, які не передбачені Податковим кодексом України. Таким чином, йдеться про деталізацію конкретних елементів місцевих податків та зборів всередині визначених кодексом рамок.

7. Здійснено дослідження динаміки правового регулювання податку на доходи фізичних осіб у сучасний період, що дозволило виділити три значні етапи. Перший – прийняття Закону України «Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства», який діяв трохи більше року, після чого, на другому етапі розвитку українського регулювання оподаткування фізичних осіб, було прийнято Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян», який більш детально встановлював правовий механізм даного податку, але досі закріплював прогресивний підхід до оподаткування фізичних осіб. Нарешті, на третьому етапі було запроваджено в 2003 році Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб», що закріпив пропорційну модель оподаткування доходів фізичних осіб в Україні та врегулював значну кількість спірних питань й встановив низку нових для

оподаткування фізичних осіб механізмів. Нарешті, у 2010 році було прийнято Податковий кодекс України, але на момент його прийняття суттєвих змін щодо оподаткування фізичних осіб цим кодифікованим нормативним актом встановлено не було, якщо не вважати зміну назви цього платежу з «податок з доходів фізичних осіб» на «податок на доходи фізичних осіб».

8. Елементи правового механізму податку, визначені у супідрядності, спрямовані на забезпечення динаміки та реалізації податкового обов'язку. Термін "правовий" вказує на необхідність розгляду не лише внутрішньої будови податку, але й його закріплення та надання юридичної сили. Використання терміну "елементи правового механізму податку" є найбільш коректним для характеристики юридичної конструкції податку, що відображає його сутність. Важливо відзначити, що елементи закону про податок, хоча вони є головною формою закріплення податку, не відображають його суті, не формують окремих елементів. Наприклад, бюджет надходження податку розглядається як додатковий елемент правового механізму, хоча він не встановлений у Податковому кодексі України, а його закріплення здійснюється у Бюджетному кодексі України, що не є частиною податкового законодавства.

9. Окреслено одну з найбільш вагомих проблем на етапі сучасного розвитку податкового права, що призводить до ототожнення в фінансово-правовій літературі понять об'єкта та предмета оподаткування, та аргументовано необхідність виділення у структурі правового механізму податку як елемента (разом з об'єктом) предмета оподаткування. При цьому, розмежовуючи та характеризуючи дані поняття, доведена кореляція порівняння співвідношення об'єкта та предмета оподаткування із співвідношенням таких філософських категорій, як «зміст та форма», «частина та ціле».

10. Об'єкт оподаткування визначається як конкретні речі, події або явища матеріального світу, що призводять до оподаткування, існуючі в

контексті різних податків. Виділяється різниця між об'єктом і предметом оподаткування, що особливо виражена відносно майнових податків. База оподаткування часто є складовою частиною предмета оподаткування, до якої застосовується податкова ставка, але іноді ця база є проекцією предмета оподаткування на визначену площину. Кожен податок має власний об'єкт оподаткування, і важливо підкреслити, що один і той же об'єкт оподаткування може бути предметом оподаткування для різних податків. Наприклад, база оподаткування по податку на доходи фізичних осіб не є однорідною, оскільки включає різноманітні види доходів, такі як заробітна плата, процентні нарахування та матеріальні надходження.

11. Охарактеризовано у площині податкового регулювання юридичний факт, що є передумовою нерозривного взаємозв'язку реальної поведінки учасників податкових правовідносин і її правової форми. Юридичним фактом можна вважати передбачену нормою права обставину, з якою пов'язується виникнення та розвиток відносин. Така обставина має реальний характер. Тобто, це реальний життєвий факт, на підставі якого норма права починає діяти, що передбачає появу конкретних прав та обов'язків певних осіб і виникнення правових наслідків.

12. Податковому обов'язку притаманна певна структура, елементи якої відображають динамічний розвиток податкового обов'язку. Ці елементи при взаємодії у певній послідовності утворюють чітку і логічну структуру, або механізм, який, у свою чергу, є складовою такого явища, як податок. Тільки за наявності повної сукупності таких елементів податковий обов'язок платника податків вважається встановленим та може бути реалізованим, що зараз підтверджується чинним Податковим кодексом України.

13. Наведено додаткову аргументацію щодо доцільності в теорії податкового права виокремлення складних юридичних фактів, які передбачають одночасне настання декількох життєвих обставин, умов. Такий підхід багато в чому обумовлюється динамікою податкових

правовідносин, наявністю багатьох складових окремих процесів, коли обов'язок зі сплати податку передбачає виконання цілої низки взаємопов'язаних стадій (постановка суб'єкта на облік у відповідних органах, облік об'єктів оподаткування, розрахунок податкової бази, сплата податку, формування показників податкової звітності та безпосередньо звітних документів, їх надання контролюючим органам тощо).

14. Події, дії та становища визначаються як юридичні факти, що, незважаючи на їхнє пов'язання з регулюванням оподаткування, не є самостійними об'єктами оподаткування. Ці події, дії та становища виступають в якості каталізаторів, що породжують податкові правовідносини. В цьому контексті об'єкт оподаткування виступає як складова частина правового механізму податку, тоді як юридичний факт визначається як необхідна складова механізму правового регулювання відносин, включаючи податкові.

15. Доведено недоцільність пов'язувати підстави виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин, оскільки умовами динаміки таких правовідносин є податкова правосуб'єктність та податково-правова норма. Підставою виникнення, функціонування і припинення цих відносин є відповідний юридичний факт, тому важливо відзначити, що правосуб'єктність стосується лише платника як одного елемента правового механізму податку. За відсутності будь-якої з вказаних передумов виникнення правовідносини податкового характеру стають неможливими.

16. Окреслено особливості конструктивної побудови податкової норми та встановлено, що ця норма, закріплюючи правила поведінки, самостійно не викликає правовідносин, а лише створює юридичну можливість виникнення, зміни і припинення правовідносин. Аргументовано позицію, що податкова норма права визначає конкретні умови, за яких виникають правові зв'язки між учасниками правовідносин, забезпечуючи рух фінансових правовідносин у межах розпоряджень фінансово-правової норми.

17. Визначено специфіку податкових правовідносин, як різновиду фінансових, яка визначається наявністю складного комплексу причинно-наслідкових зв'язків, що породжують ці відносини. Важливим елементом цього комплексу є наявність відповідної норми права, що містить в собі вказівки на певні юридичні факти. Ці факти часто виникають у похідній формі і залежать від інтересів учасників відносин, які обумовлені мотивацією їхньої поведінки. Основними учасниками податкових правовідносин є платники та податкові органи. Їхні інтереси часто не збігаються: платники намагаються мінімізувати суми податків, тоді як податкові органи прагнуть зібрати якнайбільше коштів для бюджету. Цей розбіжний інтерес визначає напружений характер взаємин між сторонами, що залучені до податкових правовідносин.

18. Охарактеризовано основу для позбавлення фізичної особи-платника податку права власності, що йому належить, якою є його конституційний публічно-правовий обов'язок сплачувати законно встановлені податки. Цей обов'язок забезпечує публічний інтерес всього суспільства, оскільки створює фінансові ресурси для функціонування держави та забезпечення різноманітних потреб громадян., а обов'язковість сплачувати податки призводить до обмеження можливостей платника розпоряджатися частиною свого майна, яка призначена для внесків до бюджету. Це покладення обов'язку регулярно перераховувати частину свого майна на користь держави відображає важливість участі кожного громадянина у забезпеченні фінансової стійкості країни та розвитку суспільства.

19. Вивчено дохід як об'єкт оподаткування фізичних осіб, приділяючи особливу увагу його охарактеризуванню в контексті методології оподаткування. Методологічний підхід базується на загальній концепції, включаючи у склад об'єкта оподаткування всі можливі види доходів, що надходять платникам протягом податкового періоду. Важливо відзначити, що при цьому розглядаються як внутрішні, так і зовнішні

доходи резидентів, тоді як для нерезидентів оподатковуються лише ті доходи, які отримані на території України.

20. Наведено концептуальні особливості застосування податкової знижки у випадках, коли при обчисленні розміру податкового зобов'язання платник податку - резидент зменшує його на суму дозволених законодавством відрахувань. У цьому випадку мова йде про чистий річний оподатковуваний дохід, до якого безпосередньо застосовується податкова ставка. Отже, чистий річний оподатковуваний дохід є базою оподаткування резидента – платника податку на доходи фізичних осіб, а не окремим видом об'єкта оподаткування. Констатовано застосування аналогічного підходу у законодавстві країн англосаксонської правової системи.

21. При класифікації доходів фізичних осіб виділено дві основні групи залежно від форми їх надходження: грошові та негрошові. Негрошові доходи включають товарно-матеріальні надходження (подарунки, успадковане майно), блага, немайнові активи та пасивний дохід. Традиційне розуміння доходу платника не завжди є єдиною основою для обкладення податком на доходи фізичних осіб, оскільки в окремих випадках застосовується категорія прибутку, яка є складною економічною конструкцією. При цьому дискусійним є доцільність включення в склад додаткових благ вартості товарів, робіт або послуг, що отримані безоплатно, за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни, адже визначення цих елементів індивідуально для кожного платника податку викликає сумніви та може бути складним завданням з точки зору практичної реалізації податкових норм.

22. Визначено точки перетину двох прибуткових податків, платниками яких є фізичні особи та особи юридичні, що обумовлено особливостями оподаткування додаткових благ. Категорія додаткових благ включає в себе вартість майна та харчування, які безоплатно надаються платникові податку. Однак законодавець встановлює винятки згідно з Податковим кодексом України для оподаткування прибутку підприємств.

Ця практика призводить до змішування правових механізмів двох різних податків - податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств. Це передбачає не тільки змішення різновидів, які включаються до податкової бази, але й тих, які не враховуються у цьому контексті.

23. Доведено необхідність вдосконалення механізму оподаткування вартості послуг домашнього обслуговуючого персоналу, які безоплатно надаються платником податку. Ця категорія доходів включає в себе працю підпорядкованих осіб, а також осіб, знаходяться на військовій службі чи перебувають заарештованими чи ув'язненими. Відповідно до вимог чинного Податкового кодексу України, термін "послуги домашнього обслуговуючого персоналу" визначається як послуги, пов'язані з побутовим обслуговуванням фізичної особи, її сім'ї або від імені будь-якої третьої особи, включаючи ремонт або спорудження об'єктів рухомого чи нерухомого майна, що належать або використовуються ними. Подібна конструкція, крім фіскальної спрямованості, також виконує функцію запобігання можливим зловживанням службовим становищем осіб, які мають підпорядкованих платників податків. На практиці це зазвичай реалізується шляхом повідомлення контролюючих органів про факти надання послуг домашнього обслуговуючого персоналу.

24. Окреслено зв'язок обов'язку з податкового обліку фізичних осіб та обов'язку з податкової звітності платника податків. Відомості з обліку об'єкта оподаткування є підставою не тільки для розрахунку суми відповідного податку, а й відображаються у податкових деклараціях та розрахунках, що виступають основними документами податкової звітності. Таким чином, податковий облік забезпечує можливість виконання двох інших видових обов'язків у складі податкового обов'язку. Тут проявляється певний підготовчий характер податкового обліку для виконання обов'язку щодо сплати податків і зборів та податкової звітності.

25. Динаміка виконання обов'язку з податкової звітності, що є останньою стадією податкового обов'язку, визначається послідовністю процесів у рамках цього завдання. Ця стадія настає лише після виконання двох початкових складових податкового обов'язку – обов'язку з обліку та обов'язку зі сплати податку або збору. Подання податкових декларацій до відповідних контролюючих органів стає можливим лише після успішного завершення цих етапів. Обов'язок з податкової звітності виступає заключним етапом, і його виконання має складну природу не лише з погляду матеріального змісту, що включає елементи, такі як облік, сплата та звітність, але і з процесуальної перспективи. Виконання податкового обов'язку в повному обсязі передбачає реалізацію всього комплексу обов'язків, що створює передумови для визнання його виконаного в повному обсязі.

26. Диференціація видових обов'язків платників податків визначає нерозривну єдність між обов'язками з податкового обліку об'єктів оподаткування та податковою звітністю. Забезпечення цієї єдності передбачає, що податкова звітність ґрунтується на даних, які отримані в процесі податкового обліку об'єктів оподаткування, зокрема, у проведенні обліково-об'єктних процедур. Результати цих процедур та відповідна документація включаються до складу документів податкової звітності. Ця інтеграція даних є необхідною для забезпечення консистентності та точності в податковому обліку та звітності. Такий підхід забезпечує цілісність процесів виконання податкового обов'язку та вимагає системної взаємодії між обов'язками з обліку, податковою звітністю та іншими аспектами оподаткування.

27. Надано характеристику методам обчислення податкового зобов'язання фізичних осіб. Найбільш широке розповсюдження при обліку доходів і витрат платників податків в Україні отримали касовий метод і метод нарахувань. Критерієм розмежування обліку в даних методах є момент виникнення податкового обов'язку. Якщо при касовому методі він

пов'язується з реальним надходженням грошових коштів, то при методі нарахувань – з моментом виникнення права на дохід чи обов'язку на здійснення видатків.

28. Реалізація обов'язку з податкової звітності фізичних осіб включає в себе конкретні особливості та процедури, пов'язані з поданням інформації про податковий облік об'єктів оподаткування. Інформація, яка фігурує в документах податкової звітності платників податків, відображає дані податкового обліку. Цей перелік документів включає податкові декларації, розрахунки за податками, податкові повідомлення, розрахункові відомості, звіти, довідки, а також книги обліку доходів і витрат. Податкові картки фізичних осіб, картки особового рахунку платників податків та інші документи також входять до переліку. Ці документи взаємодіють між собою та мають на меті визначення об'єкта оподаткування, податкової бази, а також розрахунку та нарахування сум податків і зборів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеев С.С. Проблемы теории права. Курс лекций в 2-х т. Т.1: Основные вопросы общей теории социалистического права. Свердловск: Свердловский юрид. ин-т, 1972. 396 с.
2. Андреев Д. О. Адміністративно-правові засоби захисту прав власників цінних паперів : Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Д. О. Андреев // Інститут законодавства Верховної Ради України. – Київ, 2008. – 22 с.
3. Бабін І. І. Податкове право : навч. посібник. [Вид. 2-ге, доповн.] / І. І. Бабін. – Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2013. – 496 с.
4. Бабін І. І. Юридична конструкція податку : автореферат дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / І. І. Бабін // КНУ імені Тараса Шевченка. – К., 2007. – 21 с.
5. Бабін І.І. Поняття юридичної конструкції податку. Держава і право: Зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. Вип.33. К.: Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2006. С.371-377.
6. Бакун О. В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки: Автореферат дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О. В. Бакун // Київський нац. університет ім. Т.Г. Шевченка. – К., 2000. – 18 с.
7. Банківська справа : короткий словник-довідник / уклад. А. В. Калина, В. М. Кочетков. – К. : МАУП, 1998. – 132 с.
8. Блауберг И.В. Системный подход: предпосылки, проблемы, трудности. И. В. Блауберг, В. Н. Садовски., Э. Г. Юдин. Знание, 1969. 51 с.
9. Бобоев М.Р. Податки та оподаткування у СНД / М. Р. Бобоев, Н. Т. Мамбеталіс, Н. Н.Тютюрюков. Фінанси та статистика, 2004. 424 с.
10. Бурденко І.М. Організація бухгалтерського обліку податку на прибуток (згідно з П(С)БО 17). Економіка, фінанси, право. 2004. № 12. С. 29-39.

11. Бутурлін І. В. Практика оподаткування цінних паперів в офшорних зонах на прикладі Швейцарії та Кіпру. [Електронний ресурс]. URL: http://ecsocman.hse.ru/data/2011/04/21/1268027388/Pages%20from%20ecsn_201009-7.pdf
12. Бюджетний Кодекс України; Закон, Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI. Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50-51. Ст. 572.
13. Виговський О. І. Правове регулювання застави цінних паперів в Україні: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.03; Київський нац. університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2005. 22 с.
14. Від діяльності фізичних осіб бюджет цього року отримав додатково 4 млрд. гривень. [Електронний ресурс]. URL: <http://minrd.gov.ua/diyalnist-rezalt/111887.html>
15. Відомості про фондовий ринок України. [Електронний ресурс]. URL: <http://www.nssmc.gov.ua/fund/info>
16. Вітте С.Ю. Конспект лекцій про державне господарство. Вид. 3-є. : Тип. Брокгауз-Ефрон, 1914. 162 с.
17. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник / Л. К. Воронова. – К. : Прецедент ; Моя книга, 2007. – 448 с.
18. Воронова Л. К., Кучерявенко Н. П. Финансовое право : Учебное пособие. Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко. Х. : Легас, 2003. 360 с.
19. Гаврилюк Р. О. «Правовий механізм податку» чи «юридична конструкція податку»: У зб. : Система фінансового права : Матеріали міжнародної наук.-практ. конференції (м. Одеса, 27 – 28 травня 2009 р.) Одеса : Фенікс, 2009. С. 261 – 265.
20. Гаврилюк Р. Юридична конструкція податку. Право України. 2006. №4. С.113-117.
21. Гега П. Т. Основи податкового права: навч. посіб. П. Т. Гега, Л.М. Доля. [3-тє вид., виправл. і допов.]. К.: Знання, КОО, 2003. 302 с.

22.Гедзюк О. В. Правове регулювання бюджетних надходжень від операцій з цінними паперами : Автореферат дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О. В. Гедзюк // КНУ імені Тараса Шевченка. – К., 2013. – 21 с.

23.Гетманцев Д. О. Фінансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права : монографія / Д. О. Гетманцев. – К. : Юрінком Інтер, 2011. – 368 с.

24.Гетманцев Д. О., Шукліна Н. Г. Банківське право України : навч. посібник / Д. О. Гетманцев, Н. Г. Шукліна. – К. : ЦУЛ, 2007. – 344 с.

25.Глосарій фінансових термінів – [Електронний ресурс]URL : http://www.ricardo.com.ua/guide/glossary/tsennye_bumagi

26. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2007. 193 с.

27.Головашевич О. О. Щодо окремих складових об'єкта механізму податку з доходів фізичних осіб: У зб. : Система фінансового права : Матеріали міжнародної наук.-практ. конференції (м. Одеса, 27 – 28 травня 2009 р.) Одеса : Фенікс, 2009. С. 163 – 166.

28.Головашевич О.О. Суб'єкти податкових правовідносин при виконанні фізичними особами податкового обов'язку / О.О. Головашевич. – Державне будівництво та місцеве самоврядування: зб. наук. пр. / редкол. : Ю.П. Битяк та ін. – Х.: Право, 2011. – Вип. 22. – С. 176-177.

29.Головашевич О.О. Суб'єкти податкових правовідносин при виконанні фізичними особами податкового обов'язку / О.О. Головашевич. – Державне будівництво та місцеве самоврядування: зб. наук. пр. / редкол. : Ю.П. Битяк та ін. – Х.: Право, 2011. – Вип. 22. – С. 176-177.

30. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. Відомості Верховної Ради України, 2003, N 18-22, ст. 144.

31.Господарський кодекс України. Закон від 16 січня 2003 р. № 436-IV. Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18, № 19 – 20, № 21 – 22. Ст. 144.

32. Губерська Н. Л. Фінансове право : Метод. рекомендації, нормативно-правові акти, бібліограф.) : Загальна частина : Навч. – метод. посібник / Н. Л. Губерська. К. : Знання України, 2007. 328 с.

33. Гусева В. О. Правове регулювання податку на додану вартість в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010. 195 с. С. 58-59.

34. Дернберг Р.Л. Международное налогообложение. Пер. с англ. 1997. 125 с.

35. Директива 2006/48/ЄС Європейського Парламенту та Ради про започаткування та здійснення діяльності кредитних установ (виправлене видання) від 14 червня 2006 р. [Електронний ресурс] URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_862.

36. Дідич О. В. Адміністративно-правовий статус торгівців цінними паперами: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О. В. Дідич; Одеська національна юрид. академія. – Одеса, 2004. – 20 с.

37. Дубоносова А. С. Правове регулювання об'єкта оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2009. 217 с.

38. Едвардес У. Ключові фінансові інструменти. Орієнтування та інновації у світі деривативів: пер. з / Уоррен Едвардес. – К. : «Всеуито», «Наукова думка», 2003. – 255 с.

39. Жемайтіте А. Є. Іпотечні цінні папери / А. Є. Жемайтіте // Сучасні тенденції фінансового ринку, 2011 – [Електронний ресурс] URL : <http://www.libfor.com/index.php?newsid=379>

40. Журавлева О.О. Законодательное определение объекта налога (объекта налогообложения). *Финансовое право*. 2001. № 2. С. 21-26.

41. Загальна теорія держави і права : підручник / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко [та ін.] ; за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Х. : Право, 2009. 584 с.

42. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник. [Електронний ресурс] URL : <http://cyclop.com.ua/content/view/1623/1/1/21/>

43. Земельний кодекс України: Науково-практичний коментар / за ред. В.І. Семчика. К.: Ін Юре, 2003. 676 с.
- 44.Иванова В. Н. Юридические факты и юридическая конструкция налога: У зб. : Система фінансового права : Матеріали міжнародної наук.-практ. конференції (м. Одеса, 27 – 28 травня 2009 р.) Одеса : Фенікс, 2009. С. 279 – 283.
- 45.Ільїн В. В. Фінансова цивілізація : монографія. К. : Книга, 2007. 528 с.
46. Ісаєв А.А. Очерк теорії і політики податків. ЮрІнфор-пресс, 2004. 272 с.
47. Ісаков В.Б. Юридичні факти у радянському праві. Юрид. л-ра, 1984. 174 с.
48. Класифікація доходів бюджету : Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 №11. Баланс-Бюджет, 2011, № 6.
- 49.Кобильник Д.А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні. Автореф. дис. канд. юрид. наук / Харків, 2002. – 18 с.
- 50.Кобильник Д.А. Правовое регулювання податкових пільг: Дис...канд. юрид. наук: 12.00.07. – Харків, 2002. – 198 с.
51. Кобильнік Д.А. Правова природа податкових пільг. *Проблеми законності*. Х.: Нац. юрид. акад. України. 2001. Вип.47. С.138-142.
52. Кодекс Адміністративного Судочинства України від 6 липня 2005 року № 2747-IV. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2005, № 35-36, № 37, ст.446. Ст. 99.
53. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) от 10 декабря 2008 г. № 99-IV (с изменениями и дополнениями по состоянию на 03.07.2013 г.) – [Электронный ресурс] : Режим доступа : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217#sub_id=1530000
- 54.Козюк В. В. Державний борг в умовах ринкової трансформації економіки України. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 238 с.

55. Конвенція між Урядом України і Урядом Латвійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доход і на майно, підписана 21 листопада 1995 р., ратифікована Законом України № 331/96-ВР від 12 липня 1996 р., набрала чинності для України 21 листопада 1996 р. URL : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/428_662

56. Константінеску К. Румунія: Оподаткування доходів приватних осіб. *Проблеми фінансового права*. Чернівці, 1996. Вип. 1. С. 188-190.

57. Конституція України. Відомості Верховної Ради. 1996. №30. Ст. 67.

58. Криницький І.Є. Правове регулювання оподаткування майна. Автореф. дис. канд. юрид. наук / Харків, 2002. – 22 с.

59. Криницький І. Є. Правове регулювання оподаткування майна: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2001. 208 с.

60. Кудряшов В.П. Курс фінансів: навч. посібник. К.: Знання, 2008. 431 с.

61. Кулик Д. О. Правова природа розрахункового чека: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.03; Національна юрид. академія імені Ярослава Мудрого. Харків, 2009. 22 с.

62. Кучерявенко М.П. Податкове право України : Академічний курс : підручник. К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 699 с.

63. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Харків: Легас; Право. Т. 3: Учение о налоге. 2005. 600 с.

64. Кучерявенко Н. П. Налоговое право. Х.: Консум, 1998. 448 с.

65. Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. Х.: Консум, 1997. 256 с.

66. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. Харьков: Легас; Право, 2005. С. 354.

67. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: Общая часть: в 6 т. Х.: Право. Т.2: Введение в теорию налогового права. 2004. 600с.
68. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: Особенная часть: В 6 т. Х.: Право, 2002. Т.4: Косвенные налоги. 2007. 534с.
69. Кучерявенко Н. П. Основы налогового права: учебное пособие. Х.: Легас, 2003. 125 с.
70. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. Харків: Консум, 1998. С.124.
71. Кушнарџова Т.Є. Податкові органи в системі суб'єктів податкових правовідносин. Дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2004. – 188 с.
72. Лазебник Л. Л. Міжнародне фінансове право : навч. Посібник. К.: Центр учбової літератури, 2008. 312 с.
73. Лист Державної податкової адміністрації України «Щодо окремих питань оподаткування доходів нерезидентів» від 17.01.2005 р. № 826/7/15-1317 – [Електронний ресурс] URL : uazakon.com/document/fpart54/idx54878.htm
74. Лист Державної податкової служби України «Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування» від 14.01.2013 р. № 536/7/12-10-17. URL : <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/83134.html>
75. Лист Державної податкової служби України «Щодо оглядового листа» від 09.07.2009 р. за № 14312/7/17-0717. URL : <http://minrd.gov.ua/podatкова-baza-do-nabrannya-chinnosti-podatkovim-kodeksom/baza-podatkovih-rozyasnen/zagalnoderjavni-podatki/podatok-z-dohodiv-fizichnih-osib/60779.html>
76. Лист Державної податкової служби України «Щодо оподаткування доходів громадян, отриманих у вигляді інвестиційного прибутку» від 06.05.2005 р. за № 3898/6/15-1116. [Електронний ресурс] URL : <http://ukraine.uapravo.net/data/base20/ukr20401.htm>

77. Лист Державної податкової служби України «Щодо оподаткування інвестиційного прибутку» від 13.12.2005 р. за № 24812/7/17-3117 [Електронний ресурс] URL : https://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI7671.html

78. Лукашев О. А. Теоретичні проблеми системи фінансового права : монографія. Х. : Право, 2010. 304 с.

79. Луцишин З. О. Трансформація світової фінансової системи в умовах глобалізації : монографія. К. : Видавн. центр «ДрУк», 2002. 320 с.

80. Максак О. І. Правове регулювання уникнення подвійного оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2009. 201 с.

81. Мандибур В. Оподаткування доходів громадян: чому вчить світовий досвід. Віче. 1999. № 8. С. 29 - 37.

82. Марченко М. Н. Теория государства и права : учебник, 2-е изд. / М. Н. Марченко. – М. : , 2009. – 640 с.

83. Маршал А. Принципы экономической науки. Т.2. Прогресс, 1993. 412 с.

84. Милль Дж. Ст. Основы политической экономии. Т. III. Прогресс, 1981. 435 с.

85. Мица Ю. В. Правова природа похідних цінних паперів: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.03; Національна юрид. академія імені Ярослава Мудрого. Харків, 2005. 21 с.

86. Мінаєва О.М. Правове регулювання податкового обліку в Україні. Дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2007. – 187 с.

87. Музрукова Т.Г. Короткий словник іноземних слів: 5000 слів. Т.Г. Музрукова, І.В. Нечаєва., 1995. 367 с.

88. Наказ Міністерства фінансів України від 11.12.2013 р. № 793 «Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи» // Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 24.12.2013 р. за №

2179/24711. URL : <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/62986.html>

89. Налоговый кодекс Республики Молдовы: Закон от 24 апреля 1997 г. № 1163-XIII. URL : https://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=3834

90. Налогообложение доходов физических лиц по операциям с акциями – [Электроний ресурс]. URL : http://stock.arsagera.ru/dokumenty_i_informaciya_dlya_aktionerov/nalogooblozhenie1/#start

91. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. ред. М.Я. Азаров]. К. : Міністерство фінансів України, 2010. Т. 2. 518 с.

92. Нонко А.В. Податки в Україні та в державах–членах Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз. Автореф. дис. канд. юрид. наук / Київ, 2005. – 18 с.

93. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Учение об обыкновенных доходах: курс лекций. Типография т-ва И. Д. Сытина, 1908. 530 с.

94. Онегіна В.М. Податки в системі регуляторів економічних процесів. Автореф. дис. канд. екон. наук / Харків, 1996. – 24 с.

95. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. К. : Юрінком Інтер, 2010. 808 с.

96. Основные налоги и заработная плата в Германии – [Электроний ресурс] URL: http://www.germany.allbusiness.ru/content/document_r_52625C82-5FFC-42B8-BDEB-025463FA0000.html

97. Основы мирового налогового кодекса: проект, финансируемый Международной налоговой программой Гарвардского университета. – Изд. 1996. У.М. Хасси, Д.С. Любик; пер. М. Алексеева. Арлингтон, Вирджиния: Налоговые эксперты. 1995. 298 с.

98. Остапович Г. М. Державний контроль на ринку цінних паперів України: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 // Г. М. Остапович ; Інститут законодавства Верховної Ради України. – Київ, 2006. – 24 с.

99. Пархоменко-Цироциянц С. В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: автореф. дис. на здобут. наук. ступ. канд. юрид. наук : 12.00.07; Одеськ. нац. юрид. академія. Одеса, 2005. 20 с.

100. Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры. СВЕА, 1995. 94 с.

101. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: Автореферат дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Нац. юрид. академія України ім. Я. Мудрого. Х., 2001. 21 с.

102. Першин В. Г. Організаційно-правове забезпечення впровадження іпотечного кредитування в Україні: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Нац. академія держ. податк. служби України. Ірпінь, 2004. 22 с.

103. Плис И. А. Правовой статус физических лиц как участников налоговых правоотношений: У зб. : Система фінансового права : Матеріали міжнародної наук.-практ. конференції (м. Одеса, 27 – 28 травня 2009 р.) Одеса : Фенікс, 2009. С. 360 – 363.

104. Податки. ua / За заг. ред. Я. Кавторєвої. Х. : Фактор, 2013. 1120 с.

105. Податковий кодекс України : науково-практичний коментар : у 3 ч. / М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін, І. Х. Темкіжев та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. Х. : Право, 2012. 826 с.

106. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-17. Ст. 112

107. Податковий кодекс України. Офіційний вісник України. 2010. №92. Ст. 3248

108. Податковий кодекс Федеративної Республіки Німеччини від 16.03.1976 р. у редакції від 20.12.2022 р. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html

109. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання: навч. посіб. / С.В. Буряк, П.В. Мельник, Ф.О. Ярошенко та ін.; за заг. ред.. С.В. Буряка. –К.: Юрінком Інтер, 2009. – С.68, 69.

110. Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. Алматы : Жеті Жарғы, 2001. 168 с.

111. Порядок збільшення (зменшення) статутного капіталу публічного або приватного акціонерного товариства : затверджений рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 14.05.13 р. № 1181 // Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 01.06.2013 р. за № 858/23390 – [Електронний ресурс]URL : zakon.rada.gov.ua/go/z0858-13

112. Порядок здійснення консолідації та дроблення акцій акціонерного товариства : затверджений рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 06.03.2012 р. № 371 // Зареєстрований у Міністерстві юстиції України 23.03.2012 р. за № 440/20753 – [Електронний ресурс]URL : zakon.rada.gov.ua/go/z0440-12

113. Постанова про запровадження податку на прибуток Федеративної Республіки Німеччина від 21.12.1955 р. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/estdv_1955/BJNR007560955.html

114. Пришва Н. Ю. Податкове право: навч. посібник. К. : Юрінком Інтер, 2010. 368 с.

115. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів. К.: «Екс Об», 2003. 280 с.

116. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999, № 996-XIV. Відомості Верховної Ради України. 1999. № 40. Ст. 365.

117. Про Державний бюджет України на 2011 рік : Закон України № 2857-VI від 23.12.2010 р. Відомості Верховної Ради України, 2011, № 7-8 (25.02.2011), ст. 52

118. Про Державний бюджет України на 2012 рік : Закон України № 4282-VI від 22.12.2011 р. Офіційний вісник України, 2011, N 100/1 (30.12.2011), ст. 3696

119. Про затвердження національних стандартів України, державних класифікаторів України, національних змін до міждержавних стандартів, внесення зміни до наказу Держспоживстандарту України від 31 березня 2004 р. N 59 та скасування нормативних документів : Наказ Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики № 97 від 28.05.2004 р. // Юридичний вісник України, 2004, 11, № 47

120. Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Постанова Кабінету Міністрів України від 22 грудня 2010 р. № 1170. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1170-2010-%D0%BF>

121. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток": Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000, N 353. Офіційний вісник України. – 2001. – № 4. – Ст. 160.

122. Про затвердження Порядку оподаткування доходів з джерелом їх походження в Україні, що виплачуються фізичній особі – нерезиденту іншим нерезидентом : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1226 URL : <http://minrd.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dohodi-fizichnih-/normativno-pravovi-akti/53784.html>

123. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 8 липня 2010 р.

124. Про направлення методичних рекомендацій щодо алгоритму визначення звичайної ціни продукції (товарів) при здійсненні зовнішньоекономічних операцій: Лист ДПСУ від 24.07.2012 р. № 20001/7/15-1217. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2000837-12#Text>

125. Про оподаткування податком з доходів фізичних осіб: Лист Державної податкової адміністрації України № 10281/7/17-0217 від 20.05.2008 р. Все о бухгалтерском учете. – 2008. – № 67. – С.24-25.

126. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994, № 334/94-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1995. № 4. Ст. 28

127. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні : Закон України від 5 квітня 2001 р. № 2346-III. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2001. № 29. № 137. Ст. 137.

128. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України № 889-IV від 22.05.2003. Відомості Верховної Ради України, 2003, N 37 (12.09.2003), ст. 308

129. Про податок на доходи фізичних осіб: Закон Республіки Польща від 26 липня 1991 р. URL: <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/podatek-dochodowy-od-osob-fizycznych-16794311>

130. Про порядок нарахування платником податків податкового кредиту щодо податку з доходів фізичних осіб : Інструкція, затверджена Наказом Державної податкової адміністрації України № 442 від 22.09.2003 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0879-03>

131. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р., № 2181-III. Відомості Верховної Ради України. – 2001. – N 10. – Ст. 44.

132. Про прибутковий податок з громадян : Декрет Кабінету Міністрів України № 13-92 від 26.12.1992. Відомості Верховної Ради України, 1993, N 10 (09.03.93), ст. 77

133. Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства : Закон України № 1306-XII від 05.07.1991. Відомості Верховної Ради України, 1991, N 43 (22.10.91), ст. 568

134. Про прибутковий податок: Закон Федеративної Республіки Німеччини від 16.10.1934 р. у редакції від 8.10.2009 р. URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html>
135. Про систему оподаткування : Закон України від 25 червня 1991 року № 1251-XII. Відомості Верховної Ради України. 1991. №39. Ст. 510.
136. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон України від 12 липня 2001 р. № 2664-III. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2002. № 1. Ст. 1.
137. Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України від 23 лютого 2006 р. № 3480-IV. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2006. № 31. Ст. 268.
138. Рабінович П.М. Основи загальної теорії права і держави: навч. посіб.[вид. 5-е, зі змін.]. Одеса: Юрид. літ., 2002. 176 с.
139. Рамковий закон про реєстрацію: Закон Федеративної Республіки Німеччини від 23.08.1980 р. у редакції від 19.04.2002 р. URL: <https://www.buzer.de/gesetz/292/index.htm>
140. Свечнікова О.Г. Правові засади оподаткування фізичних осіб – підприємців: Дис...канд. юрид. наук: 12.00.07.. – К., 2001. – 218 с.
141. Семчик О.О. Держава як суб'єкт фінансових правовідносин / За ред. Л.К. Воронової. – К.: ТОВ «Видавництво «Юридична думка»», 2006. – С. 23.
142. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов/ А.Смит. Соцекгиз, 1962. 684с.
143. Стеценко С. Г., Васечко Л. О. Глобалізація та право: національний вимір : монографія. К. : Атіка, 2012. 132 с.
144. Теорія держави і права. Академічний курс : підручник / за ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко. 2-ге вид., перероб. і допов. К. : Юрінком Інтер, 2008. 688 с.
145. Теорія держави і права: навч. посібник / за заг. ред. С.Л. Лисенкова, В.В. Копейчикова. К. : Юрінком Інтер, 2002. 368 с.

146. Толстой Ю.К. К теории правоотношения. –Л.: Изд-во ЛГУ, 1954. 86 с.
147. Толстой Ю.К. К теории правоотношения. –Л.: Изд-во ЛГУ, 1954. –86с.;
148. Тургенев М.І. Досвід теорії податків. Статут, 1937.
149. Угода між Україною і Федеративною Республікою Німеччина про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доход і майно, підписана 3 липня 1995 р., ратифікована Законом України № 449/95-ВР від 22 листопада 1995 р., набрала чинності для України 4 жовтня 1996 р. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/276_001
150. Узагальнююча податкова консультація щодо оподаткування доходу у вигляді інвестиційного прибутку, отриманого платником податку – фізичною особою від операцій з цінними паперами (акціями), що виплачується професійним торговцем цінних паперів (дилерські операції з купівлі-продажу цінних паперів) від 6 липня 2012 р. : затверджена наказом ДПС України від 06.07.2012 р. № 594. URL: <http://dtkt.com.ua/show/2cid09705.html>
151. Узагальнююча податкова консультація щодо порядку оподаткування податком на прибуток операцій з цінними паперами на вторинному ринку : затверджена наказом ДПС України від 05.07.2012 р. № 579. URL: <http://sta.gov.ua>
152. Фінансова енциклопедія / О. П. Орлюк, Л. К. Воронова, І. Б. Заверуха, О.А. Музика-Стефанчук (та ін.); за заг. ред. О. П. Орлюк. К. : Юрінком Інтер, 2008. 472 с.
153. Фінансове право України : Навч. посібник / Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва [та ін.]. К. : Правова єдність, 2009. 395 с.
154. Фінансове право України: підруч. / Отв. ред. Воронова Л.К. К.: Прецедент, 2006. 448 с.
155. Фінансове право, 2009. № 1. С. 12-17.

156. Фінансове право: підруч. / [Алісов Є.О., Воронова Л.К., Кадькаленко С.Т. та ін.]: Керівник авт. кол. і відп. ред. Воронова Л.К. Х.: Консум, 1998. 496 с.
157. Ходский Л.В. Основы государственного хозяйства: Курс финансовой науки/ Л.В. Ходский, [4-е изд., перераб. и допол.]. Спб.: Типография Ю. Н. Эрлих, 1913. 580 с.
158. Хошуляк В. В. Сутність і значення науки фінансового права: еволюція розуміння : У кн. : Система фінансового права: проблеми теорії і правового регулювання : монографія / кол. авт., за заг. ред. С. В. Ківалова, Т. А. Латковської. Одеса : Фенікс, 2011. 236 с.
159. Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Алматы, 1998. 304 с.
160. Худяков А.И. Основы налогообложения. учеб. пособ. (серия «Право и экономика») / А.И.Худяков, М.Н.Бродский, Г.М.Бродский. Европейский дом, 2002. 432 с.
161. Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: учебник. Алматы: НОРМА-К, 2003.
162. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, №№ 40-44, ст. 356. Ст. 71.
163. Цивільний кодекс Федеративної Республіки Німеччини від 18.08.1896 р. у редакції від 25.10.2023 р. URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/BJNR001950896.html>
164. Цивільний процесуальний кодекс Федеративної Республіки Німеччини від 12.09.1950 р. у редакції від 08.10.2023 р. URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/zpo/BJNR005330950.html>
165. Ципкін С.Д. Правове регулювання податкових відносин. Держ. вид-во юрид. л-ра, 1955. 187 с.
166. Шахов С. В. Правове регулювання податкової звітності: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2011. 211 с. С. 17-21.

167. Шульженко О. В. Правове регулювання податкової бази: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2012. 199 с.
168. Щербанюк О. В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин. Чернівці : Рута, 2000. 280 с.
169. Яроцкий В.Г. Финансовое право. Спб.: Изд. поруч. С. Борисоглебский, 1898. 368 с.
170. Beiser R. Steuern. Grundriss. Wien, 2001. P. 139, 159
171. Bouvier V. Introduction au droit fiscal general et la theorie de l'impôt. 3-e ed. Paris: L.G.D.J., 2000. 342p.
172. Constitutions of the world. URL: <https://www.constituteproject.org>
173. D. Gajewski, Personal income tax. A compendium, Warsaw 2010, p. 33
174. Die Bundesabgabenordnung / zsgest. von der SWK-Red. Stand 1.04.2001. Wien: Linde, 2001. P. 13-14.
175. Jacque Grosclaude. Philippe Marchessou. Droit fiscal general. 3e edition. Dalloz. 2001. P. 2.
176. Kremers J. (ed.) Financial Supervision in Europe. – The Hague, 2003. – 189 p.
177. Nobel P. Schweizerisches Finanzmarktrecht und Internationale Standards. – Stampfli Verlag AG Bern, 2010. 1058.
178. Oxford Constitutions of the world. URL: <https://oxcon.ouplaw.com/home/OCW>
179. Rogers J. The Early History of the Law of Bills and Notes. Cambridge, 1995. 356 p.
180. SEC, Release of 24 February 2010, Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards. URL : www.sec.gov/rules/other/2010/33-9109.pdf
181. The OECD Model Tax Convention on Income and Capital : as they read on 22 July 2010 – URL : <http://www.oecd.org/tax/treaties/47213736.pdf>

182. The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. URL : <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002084.pdf>

183. W. Nykiel, Podatek dochodowy od osob fizycznych. Komentarz, Warsaw 2003

184. Weiss L. (ed.) States in the Global Economy: Bringing Domestic Institutions Back In. Cambridge, 2003. 364 p.

ДОДАТКИ*Додаток А***СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ ТА
ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ***Наукові праці, в яких відображені основні результати дослідження:*

1. Мандзюк О.І. Сутнісні складові категорії податку. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2019. № 1. С 69-78.
2. Мандзюк О.І. Співвідношення прямих і непрямих податків в Україні: Теоретико-прикладні аспекти. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2019. № 4. С. 48-57.
3. Мандзюк О.І. Компаративний аналіз оподаткування фізичних осіб у країнах Центральної Європи, Північної Америки та в Україні. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. № 3(81). С. 358-364.

Наукові праці, в яких відображена апробація матеріалів дослідження:

4. Personal income tax rate in the European Union. *Сучасне суспільство і наука: актуальні дослідження молодих науковців. Матеріали Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції іноземними мовами / Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого / (15 травня 2019 р.)* Харків: НЮУ ім. Ярослава Мудрого, 2019. С. 88-90.
5. Мандзюк О.І. Співвідношення об'єкту та предмету оподаткування. *Вороновські читання (Судовий прецедент - джерело права або приклад правозастосування) : збірник статей, доповідей та тез учасників міжнародної науково-практичної конференції, (м. Ірпінь, 4-5 жовтня 2019 р.)* Харків : Асоціація фінансового права України, 2019. С. 190-193.