

ОДЕСЬКА НАЦІОНАЛЬНА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ

ПАРХОМЕНКО-ЦИРОЦІЯНЦЬ СВІТЛАНА ВАСИЛІВНА

УДК 347.73(477)

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ
ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ**

**Спеціальність 12.00.07 – теорія управління; адміністративне право і
процес; фінансове право; інформаційне право**

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Одеса – 2005

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Одеській національній юридичній академії Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник кандидат юридичних наук, доцент
БЕКЕРСЬКА Декабріна Андріанівна,
Одеська національна юридична академія,
професор кафедри адміністративного
і фінансового права

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор,
академік Академії правових наук України
ВОРОНОВА Лідія Костянтинівна,
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка, професор кафедри
конституційного та адміністративного права

кандидат юридичних наук, доцент
ЗАВЕРУХА Ірина Богданівна,
Львівський національний університет
імені Івана Франка, доцент кафедри
конституційного, адміністративного
і фінансового права

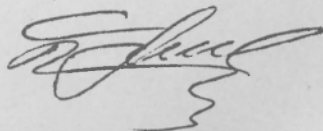
Провідна установа Національна академія державної податкової
служби України, кафедра фінансового права
(м. Ірпінь)

Захист дисертації відбудеться "25" червня 2005 р. о 10.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 41.086.01 Одеської національної юридичної академії за адресою: 65009, м. Одеса, вул. Фонтанська дорога, 23

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Одеської національної юридичної академії за адресою: 65009, м. Одеса, вул. Піонерська, 2.

Автореферат розісланий "21" листопада 2005 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради



Л.Р. Біла

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Трансформації, що відбулися в економіці України з початку 90-х років XX століття, істотно відбилися на податковій системі держави в цілому. Податкова система як сукупність податків і зборів, що справляються на території держави, а також правил встановлення, введення та справляння таких податків та зборів, є своєрідним лакмусовим папером, що показує рівень розвитку економіки, вектор її напряду.

Формування економіки ринкового типу з орієнтацією на вирішення соціальних проблем потребує додаткових джерел доходів, одним з яких є податок з доходів фізичних осіб.

Потреба у чіткому врегулюванні порядку справляння такого податку викликана тим, що він є одним із найстабільніших та надійніших джерел податкових надходжень. Розширення кола діяльності фізичних осіб, поява додаткових джерел доходів сприяють збільшенню бази оподаткування та питомої ваги податку з доходів фізичних осіб у доходах бюджетів.

Розвиток ринкових відносин вимагає нових підходів до оподаткування доходів фізичних осіб. Декрет Кабінету Міністрів України „Про прибутковий податок з громадян” від 26 грудня 1992 р., що діяв до 1 січня 2004 р., морально застарів, оскільки не враховував усього різноманіття доходів, які отримують фізичні особи, та їх специфіки. Необхідність у реформуванні прибуткового оподаткування викликана також тим, що все більшим стає розшарування суспільства за доходною ознакою. Результатом реформування прибуткового оподаткування став прийнятий Закон України „Про податок з доходів фізичних осіб” від 22 травня 2003 р., який містить нововведення в оподаткуванні фізичних осіб, що має прояв у зниженні ставки податку і одночасному розширенні бази оподаткування шляхом введення до неї доходів, які до цього часу не оподатковувалися.

Все вищезазначене потребує детального та всебічного аналізу з метою теоретичного обґрунтування нових відносин, виникнення яких зумовлено введенням у дію згаданого Закону, знаходження нових шляхів удосконалення та підвищення ефективності його дії.

Якщо раніше фізичні особи – платники прибуткового податку практично не вступали у податкові правовідносини (за виключенням фізичних осіб – суб’єктів підприємницької діяльності), оскільки від їх імені податок сплачувався працедавцем, то зараз фізичні особи все більше залучаються до них. Це обумовлює значущість наукових розробок питань правового регулювання відносин по справлянню податку з доходів фізичних осіб, дотримання законних інтересів платників податків та держави, тим більше, що проголошена теза про партнерські відносини між податковими

органами та платниками податків розставляє дещо інші акценти у податкових правовідносинах.

Відомо, що для ефективного використання механізму справляння податку елементи податкового закону – суб'єкт, об'єкт, одиниця оподаткування, ставка, строки та пільги – повинні мати однозначне тлумачення, що також підкреслює актуальність дослідження.

Науково-теоретичною базою дослідження стали фундаментальні праці з питань оподаткування та фінансової науки таких авторів, як М.М. Алексєєнко, Г.І. Болдирєва, С.Ю. Вітте, К. фон Гока, С. І. Іловайського, О.О. Ісаєва, В. О. Лебедева, Ф. Нітті, І. Х. Озерова, І. Патлаєвського, К. Рау, Е. Селігмана, А. Сміта, Р. Стурма, О.О. Соколова, М. І. Тургенєва, І.І. Янжула та ін. В рамках наукових досліджень вчені радянського періоду Є.А. Ровинський, М.І. Піскотін та С.Д. Ципкін внесли значний вклад у розробку теорії оподаткування. Теоретичною базою для висновків, зроблених у дисертації, є праці сучасних науковців – В. Б. Авер'янова, С.С. Алексєєва, Д.А. Бекерської, Д.М. Бахраха, О.Ю. Бризгаліна, Д.В. Вінницького, Л.К. Воронової, Н.В. Воротіної, Р.О. Гаврилюк, І.П. Голосніченка, О.Н. Горбунової, Є.В. Додіна, В.Б. Ісакова, С.Т. Кадькаленка, М.В. Карасьової, С.В. Ківалова, Ю.О. Крохіної, Т.Є. Кушнарєвої, Ю.О. Костенко, І.Є. Криницького, М.П. Кучерявенка, Т.А. Латковської, Н.І. Матузова, А.В. Малько, І.М. Пахомова, П.С. Пацурківського, С.Г. Пепеляєва, М.О. Перепелиці, Н.Ю. Пришви, П.М. Рабіновича, Р.Й. Халфіної, Є.О. Харитонова, О.І. Харитонів, Н. І. Хімічевої, О.В. Щербанюк та ін.

Вивчення та аналіз праць цих науковців дали змогу визначити і оцінити стан досліджуваної проблеми, виявити та проаналізувати питання оподаткування доходів фізичних осіб та окреслити шляхи їх вирішення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Тема дисертації є складовою частиною науково-дослідної теми Одеської національної юридичної академії „Правові проблеми становлення та розвитку сучасної Української держави” (державний реєстраційний номер 0101U001195), а також науково-дослідної теми кафедри адміністративного та фінансового права Одеської національної юридичної академії „Удосконалення податкової системи України і механізм правового забезпечення”.

Мета і задачі дослідження. Метою дослідження є науковий аналіз правовідносин щодо оподаткування доходів фізичних осіб і розробка пропозицій щодо удосконалення механізму справляння податку з доходів фізичних осіб; розкриття суттєвих характеристик оподаткування доходів фізичних осіб та визначення місця податку з доходів фізичних осіб у податковій системі України.

Відповідно до поставленої мети у дослідженні вирішуються такі задачі:

- проаналізувати зміст понятійного апарату, задіяного у податковому законодавстві;
- проаналізувати систему податкового законодавства України, виявити її недоліки і напрямки удосконалення;
- проаналізувати оподаткування доходів фізичних осіб;
- дослідити особливості податкової правосуб'єктності фізичних осіб;
- визначити поняття податку з доходів фізичних осіб, дослідити його правову природу та місце у системі податків України;
- проаналізувати елементи податку з доходів фізичних осіб;
- розкрити правову сутність, умови та підстави виникнення, зміни та припинення правовідносин щодо оподаткування доходів фізичних осіб;
- проаналізувати зарубіжний досвід формування і функціонування податкового законодавства щодо оподаткування доходів фізичних осіб і обґрунтувати можливості його використання.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у процесі встановлення та справляння податків, як публічних джерел коштів, необхідних при формуванні та розподілі публічних фондів коштів.

Предметом дослідження є регулювання нормами права відносин, які виникають у процесі встановлення та справляння податку з доходів фізичних осіб.

Методи дослідження. При здійсненні дослідження використовувалася сукупність методів і прийомів пізнання. Використання загальнонаукового діалектичного методу дозволило проаналізувати чинне законодавство щодо оподаткування доходів фізичних осіб. Порівняльний метод використовувався при аналізові досвіду зарубіжних країн щодо оподаткування доходів фізичних осіб, і при співставленні оподаткування юридичних осіб і оподаткування фізичних осіб. Конкретно-історичний метод дозволив прослідити становлення і розвиток податкових відносин щодо оподаткування фізичних осіб. При розгляді конкретних елементів податку використовувався метод системного аналізу. За допомогою статистичного методу розкривається місце податку з доходів фізичних осіб серед податкових надходжень до бюджетів. Використання логічного методу дозволило виділити характерні риси статусу суб'єктів податку з доходів фізичних осіб і його об'єктів оподаткування.

Наукова новизна одержаних результатів. Робота є першим вітчизняним комплексним, системним дослідженням оподаткування доходів фізичних осіб у світлі прийнятого у 2003 році Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб” і його удосконалення в умовах проведення економічної та адміністративної реформ в Україні.

Новизна дослідження конкретизується в одержаних наукових результатах, сформульованих теоретичних та практичних висновках і пропозиціях, зокрема:

- вперше розглядається об'єкт оподаткування, який, за своєю сутністю, являє собою базу оподаткування, що складається із помісячно отримуваних доходів, від одноразового здійснення операцій (за результатами податкового року), а також додаткових благ (у вигляді послуг, виконання робіт, які мають матеріальний характер);

- з нових позицій розглядається зміст податкових правовідносин, у складі яких реалізуються права та обов'язки сторін, у зв'язку з включенням до складу місячного оподатковуваного доходу доходів від реалізації та успадкування майна, отриманих подарунків, а також додаткових благ;

- дається авторське визначення податку з доходів фізичних осіб як обов'язкового, індивідуально безеквівалентного платежу, який сплачується фізичними особами безпосередньо або через податкових агентів (за винятком осіб, які мають дипломатичні привілеї та імунітет по доходах, одержаних від такої дипломатичної або прирівняної до неї діяльності) з оподатковуваного доходу за відповідний податковий період або в момент виплати доходу;

- вперше правовідносини суб'єктів податку з доходів фізичних осіб розглядаються через делеговані повноваження, які реалізуються податковими агентами, а також безпосередньо платниками податку;

- аргументується теза про необхідність виділення як об'єкта оподаткування не загального оподатковуваного доходу, як це передбачено Законом „Про податок з доходів фізичних осіб”, а оподатковуваного доходу, виходячи з об'єкта оподаткування та з урахуванням різних ставок;

- обґрунтовується теза, що діюча система оподаткування доходів фізичних осіб є системою перехідного типу, оскільки вона відійшла від глобальної системи, перейняла деякі ознаки парцелярної, що відображується в неоднорідності механізму обчислення податку за активними і пасивними джерелами доходів;

- дається авторське обґрунтування необхідності існування податкових соціальних пільг для платників податків, оскільки держава зобов'язана здійснювати заходи щодо соціального захисту громадян.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що:

- у науково-дослідній сфері – положення дисертації можуть бути основою для подальшого аналізу проблем щодо справляння податків взагалі та податку з доходів фізичних осіб, зокрема;

- у сфері правотворчості – висновки та пропозиції дисертації можуть бути використані у подальшому при підготовці і розробці законодавства

України з питань оподаткування, зокрема Податкового кодексу України та удосконалення чинного Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб”;

– у навчальному процесі – положення роботи можуть бути використані при читанні лекцій та розробці навчальних програм з курсів “Фінансове право” і “Податкове право” у вищих юридичних навчальних закладах, використані студентами при підготовці наукових робіт у процесі вивчення відповідних курсів.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і теоретичні висновки, на яких базується дослідження, а також рекомендації щодо вдосконалення вітчизняного законодавства, були оприлюднені на 3-й звітній конференції професорсько-викладацького складу і аспірантів Одеської національної юридичної академії (м. Одеса, 2000 р.), 4-й (56-й) звітній конференції професорсько-викладацького складу і аспірантів Одеської національної юридичної академії „Основні напрями адміністративної реформи в Україні” (м. Одеса, 2001 р.), 5-й (57-й), 7-й (59-й) звітних конференціях професорсько-викладацького складу і аспірантів Одеської національної юридичної академії (м. Одеса, 2002, 2004 рр.), науково-практичній конференції „Розвиток податкових відносин та модернізація податкової служби України” (м. Ірпінь, грудень 2002 р.).

Матеріали дослідження обговорювалися на засіданнях кафедри адміністративного та фінансового права Одеської національної юридичної академії.

Публікації. За темою дисертації опубліковано 6 наукових статей у збірниках, що входять до переліку фахових видань, затвердженого ВАК України.

Структура дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що вміщують одинадцять підрозділів, висновків і списку використаної літератури. Загальний обсяг дисертації становить 191 сторінку, у тому числі 19 сторінок списку використаних джерел, що складає 232 найменування.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовуються вибір та актуальність теми дослідження, її зв'язок з науковими програмами і планами, ступінь її наукової розробки, визначаються об'єкт і предмет, мета і задачі дослідження, аргументується його наукова новизна, формуються методологічні та науково-теоретичні основи роботи, наголошується на теоретичному і практичному значенні положень роботи, які виносяться на захист, міститься інформація щодо апробації основних положень роботи і публікації результатів дослідження.

У першому розділі „Правова природа податків і податкових правовідносин”, який складається з 3 підрозділів, досліджуються загальнотеоретичні аспекти проблеми, зокрема, приділяється увага відмежуванню податку від інших обов'язкових платежів до бюджету, досліджуються податкові правовідносини (через аналіз публічних і фінансових відносин), юридичний склад податкових правовідносин, суб'єктивні права і обов'язки учасників цих відносин.

У підрозділі 1.1 „Сутність теорій про податки” для визначення правової природи податку і встановлення його характерних ознак досліджуються поняття і зміст податку, сутність теорій, які давали визначення і обґрунтування податків. У ході аналізу наукових уявлень і законодавчої практики щодо суті податку визначаються такі його характерні ознаки як обов'язковість, індивідуальна безеквівалентність, надходження до бюджету відповідно рівня і встановлення виключно найвищим представницьким органом влади. Саме ці ознаки дозволяють відмежувати податок від інших обов'язкових платежів до бюджету. Відмежування податку від інших категорій має принципове значення, оскільки запобігає перетіканню податків у неподаткові платежі, і оскільки невизначеність термінів може позначатися на механізмові встановлення і справляння податків та інших обов'язкових платежів. Значну частину платежів, які входять до податкової системи, складають податки і збори, основними відмінностями яких є цільовий характер і компенсація останніх.

З урахуванням того, що в наукових джерелах пропонується виділити податкове право у самостійну галузь права, в роботі підкреслено, що такий підхід є необґрунтованим, оскільки це може призвести до розвалу всієї галузі фінансового права, тому що інститут податкового права безпосередньо пов'язаний з інститутом бюджетного права, який, у свою чергу, пов'язаний з інститутом державного кредиту і т. ін. Єдність цілей і задач у фінансовій діяльності держави підкреслюють її своєрідність і значення у виконанні нею своїх функцій. Таким чином, податкове право розглядається як інститут фінансового права.

Аналізуючи точки зору щодо елементного складу податкового закону, зазначається, що для повного розкриття механізму справляння податку з доходів фізичних осіб в чіткій послідовності мають закріплюватися: 1) платник податку; 2) об'єкт оподаткування; 3) база оподаткування; 4) одиниця оподаткування; 5) ставка; 6) терміни сплати податку; 7) податкові пільги як реалізація принципу соціальної справедливості щодо оподаткування фізичних осіб.

У підрозділі 1.2 „Правова природа податкових правовідносин” податкові правовідносини розглядаються як складова частина фінансових через призму публічних правовідносин, розкривається їх зміст і характерні

особливості. Наголошується, що податкові відносини виникають тільки завдяки нормативній дії та існують тільки у формі правовідносин. Податкові правовідносини відповідають усім характерним ознакам публічних, і водночас мають свої специфічні ознаки: а) виникають у процесі фінансової діяльності держави, а саме на стадії формування централізованих фондів коштів; б) є владно-майновими, що обумовлює нерівність сторін в цих правовідносинах. Але поява різних форм власності вимагає від держави враховувати власні майнові інтереси та інтереси платників податків.

Наголошується на нетотожності понять “суб’єкти податкових правовідносин” та “учасники податкових правовідносин”. Безпосередньо суб’єктами податкових правовідносин є податкові органи, які діють від імені держави та платник податків. Робиться висновок, що учасниками правовідносин по справлянню податку з доходів фізичних осіб є: а) податкові органи, які безпосередньо забезпечують надходження податків до бюджетів; б) платники податків; в) особи, що сприяють сплаті податку: – податкові агенти; – особи, на яких законом покладений обов’язок щодо заповнення та надання податкової декларації; – уповноважені представники платника податків; – особи, які мають інформацію, необхідну для нарахування податку (нотаріуси, фінансово-кредитні установи). Враховуючи підстави представництва у податкових правовідносинах, податкові представники поділяються на: а) законних, та б) уповноважених.

Зазначається, що у процесі законодавчого вдосконалення механізму оподаткування вводяться елементи, властиві для майнових відносин (механізм заліку, розстрочки, відстрочення), а також податкові правовідносини договірної типу (податковий компроміс). Наголошується, що незважаючи на договірні засади цих відносин, їм властиві всі ознаки публічних – наявність владної сторони і т. ін.

Акцентується увага на питанні про податкову дієздатність фізичних осіб як складову частину їх фінансової правосуб’єктності. Обґрунтовується, що щодо оподаткування доходів фізичних осіб, залежно від виду одержуваного доходу буде різним об’єм податкової дієздатності і, отже, вік її настання. Враховуючи, що на законодавчому рівні неможливо встановити вік податкової дієздатності фізичної особи, робиться висновок про необхідність закріплення віку настання податкової відповідальності за порушення податкового законодавства, який не може вступати в суперечність із віком настання цивільної і адміністративної відповідальності, оскільки особи повинні бути доступні всі правові засоби захисту своїх прав і законних інтересів. Для вирішення проблеми сплати податку з доходів, одержаних як спадок або подарунок неповнолітніми дітьми або недієздатними особами, пропонується встановити нульову ставку до таких доходів, одержаних

неповнолітніми дітьми, дітьми-інвалідами, непрацездатними та недієздатними дітьми спадкодавця.

У *підрозділі 1.3 „Суб'єктивні права та обов'язки учасників податкових правовідносин“* аналізуються основні податкові права і обов'язки, які, кореспондуючи один одному в рамках певних правовідносин, утворюють зміст правовідносин. У правовому закріпленні прав і обов'язків платників податків принциповим є питання про їх зміст і гарантії реалізації. У ході дослідження звертається увага на необхідність суттєвого поліпшення законодавчого регулювання механізму захисту прав платників, які порушуються органами виконавчої влади. Враховуючи, що така сфера як оподаткування вимагає певної кваліфікації, робиться висновок, що в адміністративних судах слід створити спеціалізовані відділи щодо розгляду справ у цій сфері.

Відзначається, що делегування державою своїх прав щодо справляння податку відбувається шляхом встановлення обов'язку податкового агента щодо реалізації цих прав. Виходячи з того, що деякі права і обов'язки платників податків, які містяться в інших законах, не згадуються в Законі України „Про систему оподаткування“, пропонується внести відповідні зміни до останнього, як своєрідної податкової конституції.

Згідно з чинним Законом України „Про податок з доходів фізичних осіб“, податковий агент є зобов'язаною особою по відношенню до податкового органу і платника податків. Це дозволило класифікувати його обов'язки на: а) обов'язки по відношенню до податкового органу і б) обов'язки по відношенню до платника податку.

У другому розділі „Правова природа податку з доходів фізичних осіб“ розглядається питання щодо визначення та місця вказаного податку у системі податків, приділяється увага розкриттю його елементів – суб'єкта, об'єкта, ставок, пільг.

У *підрозділі 2.1 “Податок з доходів фізичних осіб у системі податків України”* розглядається як прямий і пропорційний загальнодержавний податок.

Надходження від податку з доходів фізичних осіб щорічно збільшуються і складають приблизно 23 відсотки в загальному об'ємі доходів зведеного бюджету України. Податок з доходів фізичних осіб найбільшою мірою відповідає принципу всезагальності оподаткування, оскільки дозволяє залучати до оподаткування як резидентів, так і нерезидентів (при отриманні ними доходу з України). Крім того, розмір цього податку напряму залежить від результатів діяльності платника податку у відмінну від податків з майна.

Відзначається, що окрім таких беззаперечних переваг, податок з доходів фізичних осіб залишає можливість для приховання від оподаткування

окремих об'єктів, оскільки про отримання ряду доходів може свідчити тільки сам платник.

Незважаючи на те, що Закон визначає податок з доходів фізичних осіб як „плату за послуги, які надаються їй територіальною громадою”, уявляється доцільним розглядати його дещо ширше, а саме як обов'язковий, індивідуально безеквівалентний платіж, який сплачується фізичними особами безпосередньо або через податкових агентів (за винятком осіб, які мають дипломатичний імунітет або привілеї) з оподатковуваного доходу за певний податковий період або в момент виплати доходу.

Відзначається, що в світлі Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб” такий принцип як соціальна справедливість потребує корекції і переосмислення, оскільки передбачає застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які одержують високі і надвисокі доходи, про що сьогодні не може бути й мови.

Аргументується необхідність повернення до прогресивних ставок у прибутковому оподаткуванні фізичних осіб, як того вимагає принцип соціальної справедливості.

У *підрозділі 2.2 „Правові критерії розмежування платників податку з доходів фізичних осіб на резидентів та нерезидентів”* розглядаються проблеми, пов'язані з визначенням статусу платника цього податку. Наголошується, що правовий статус платника податку з доходів фізичних осіб залежить від того, чи є така особа резидентом або нерезидентом. Встановлюючи умови для визначення особи податковим резидентом, законодавець ускладнив такий порядок. Зазначається, що введення такого критерію, як центр життєвих інтересів, може викликати на практиці певні непорозуміння, оскільки особа, сім'я якої знаходиться в Україні, працює на території іншої держави, може визнаватися податковим резидентом згідно з законодавством обох країн.

Встановлено, що на об'єм податкового обов'язку платника податку впливає його статус, оскільки статус податкового резидента дає державі право притягувати до оподаткування всі доходи, отриманні фізичною особою незалежно від джерел їхнього походження, тоді як нерезиденти притягуються до оподаткування тільки за доходами, які походять з України.

Зазначається, що суб'єкт податкових правовідносин та платник податку це різні за об'ємом прав та обов'язків учасники податкових правовідносин.

Враховуючи характер взаємовідносин між платником податків і державою, з метою визначення доходу, який підлягає оподаткуванню в Україні, пропонується виділяти такі групи платників податку з доходу фізичних осіб: а) резиденти, які одержують дохід з України; б) резиденти, які одержують іноземні доходи; в) резиденти, які працюють за кордоном

і одержують доходи з України; г) нерезиденти, що проживають на території України і одержують доходи з України; д) нерезиденти, які проживають на території України і одержують доходи від інших нерезидентів; є) нерезиденти, що проживають за кордоном, але одержують доходи з джерел в Україні.

У підрозділі 2.3 „Поняття та значення об'єкта оподаткування для визначення податкового обов'язку платника податку” показано, що чинне законодавство визначає об'єкт оподаткування по податку з доходів фізичних осіб як загальний оподатковуваний місячний дохід, що є методологічно невірним. Оскільки Закон України „Про податок з доходів фізичних осіб” встановив різні ставки податку залежно від джерела походження доходу, загальний (позбавлений конкретності) дохід не може виступати як об'єкт оподаткування. Враховуючи назву податку, пропонується як об'єкт оподаткування виділяти саме „оподатковуваний дохід”.

В результаті аналізу наукових підходів щодо визначення категорії „об'єкт оподаткування”, робиться висновок, що наукова позиція, яка розглядає об'єкт оподаткування як юридичні факти (дії, події, стани), які зумовлюють суб'єкта сплатити податок, має певні недоліки, оскільки тільки дія або подія самі по собі не можуть зумовити сплату податку, оскільки об'єкт оподаткування має матеріальний характер. Акцентується, що наявність об'єкту оподаткування є обставиною, яка визначає виникнення податкових правовідносин, а отже, він виступає тільки як правовстановлюючий факт.

Зазначається, що раніше в оподаткуванні доходів фізичних осіб діяла глобальна система (оподаткуванню підлягав сукупний дохід незалежно від джерела його отримання). Відзначається, що згідно з чинним законодавством відбувся відхід від глобальної системи і діюча система прибуткового оподаткування є перехідною, тому що Закон України „Про податок з доходів фізичних осіб” увів розподіл доходів на пасивні і активні, закріпивши різні ставки податку за ними, але залишився відсутнім розподіл доходів на певні групи, оскільки як об'єкт оподаткування виступає загальний оподатковуваний дохід.

Відзначається, що правом на податковий кредит можуть скористатися тільки резиденти, які мають персональний ідентифікаційний номер, що фактично означає податкову дискримінацію, оскільки така норма суперечить статті 24 Конституції України, яка встановила, що не може бути обмежень за релігійними переконаннями.

У підрозділі 2.4 „Податкові пільги як інструмент соціального захисту фізичних осіб” наголошується, що податкові пільги є діючим інструментом

регулювання соціально-економічних процесів у державі і за їх допомогою реалізуються регулююча і стимулююча функції податків. Акцентується, що щодо оподаткування фізичних осіб, пільги повинні існувати, оскільки таким чином держава матиме змогу реалізовувати свою соціальну спрямованість. Позитивно оцінюється практика встановлення податкової соціальної пільги залежно від розміру мінімальної заробітної платні, оскільки це дозволяє забезпечити врахування росту рівня інфляції і роздрібних цін, що буде сприяти наближенню неоподаткованого мінімуму до реальних потреб особи.

Встановлено, що податкова соціальна пільга виражена у формі неоподаткованого мінімуму об'єкту оподаткування надається як часткове звільнення для окремих категорій платників податків на постійній основі.

Відзначається, що введення пропорційного оподаткування виключило для осіб, які отримують доходи у розмірі, що перевищує розрахункову суму (прожитковий мінімум для працездатної особи помножений на 1,4), будь-які соціальні пільги.

Наголошується, що податкові пільги мають встановлюватися тільки на рівні Закону і таке право не може бути делеговано органам місцевого самоврядування.

У *підрозділі 2.5 „Юридичні факти у правовідносинах по сплаті податку з доходів фізичних осіб”* обґрунтовується, що виникнення, зміна і припинення податкових правовідносин по податку з доходів фізичних осіб пов'язується з юридичними фактами – конкретними життєвими обставинами, визначеними податковим законодавством, які зумовлюють настання правових наслідків.

Наголошується, що норма Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб” встановлює такий юридичний факт як неправомірну поведінку (отримання доходів злочинним шляхом), як факт, який породжує правовідносини по сплаті податку у сполученні з винесеним обвинувальним вироком суду.

У *третьому розділі „Механізм обчислення та сплати податку з окремих видів доходів”* досліджуються особливості обчислення та сплати податку з окремих видів доходів та відповідальність за дотримання норм Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб”. Відзначається, що податок з доходів фізичних осіб може бути сплачений шляхом утримання відповідної суми податковим агентом, шляхом самостійного визначення і погашення податкового зобов'язання за встановленим законом податкові періоди, а також шляхом визначення суми податку в річній податковій декларації.

У *підрозділі 3.1. „Порядок обчислення та сплати податку податковим агентом”* встановлено, що при сплаті податку у джерела виплати доходу

відбувається певного роду делегування обов'язків платника податків податковому агенту. Податковий агент несе відповідальність за несвоєчасну і/або неповну сплату податку до бюджету. Розкриваються особливості обчислення і сплати податку в залежності від диференціації джерел походження доходів.

Акцентується, що при утриманні податку податковим агентом термін сплати податку залежить від часу виплати такого доходу, і по сплаті податку з таких доходів не може встановлюватися конкретна дата, до якої такий податок повинен бути сплачений. Виключення складає випадок, коли доходи нараховуються, але не виплачуються (наприклад, відсотки за депозитним внеском).

Наголошується, що новим для податкового законодавства України є встановлення термінів для повернення надмірно сплачених сум податку і податкового кредиту, а також відповідальності державних органів за порушення встановленого порядку повернення таких сум.

У *підрозділі 3.2. „Порядок індивідуальної сплати податку”*, визначаються особливості самостійного розрахунку бази оподаткування і сплати (перерахування) платником податків податку до бюджету. Такий платник податків несе відповідальність за повноту, достовірність нарахування такого податкового зобов'язання, а також повноту і своєчасність його сплати (перерахування). При індивідуальній сплаті податку, за результатами звітнього року платники податків зобов'язані подавати податкову декларацію. Відзначається, що новим для законодавства з питань оподаткування фізичних осіб є надання платнику податків права на делегування повноваження щодо заповнення податкової декларації іншій особі.

Платники податків, які згідно з Законом зобов'язані подавати декларацію або мають право на подачу декларації з метою повернення переплаченого податку, ведуть облік доходів і витрат у Книзі обліку доходів і витрат для визначення річного оподатковуваного доходу, яка заводиться платником податків самостійно, і записи в ній здійснюються платником податків або особою, яка нотаріально уповноважена платником податків здійснювати такі записи.

Відмінність в оподаткуванні фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності і фізичних осіб, які не здійснюють таку діяльність, полягає у тому, що у перших, з метою оподаткування, з одержаного доходу вираховуються витрати, пов'язані з отриманням такого доходу, а у других – ні.

Зазначається, що хоча об'єктом оподаткування є доход, при оподаткуванні результатів інвестиційної діяльності оподаткуванню підлягає саме прибуток платника податку, отриманий від такої діяльності за результатами звітнього податкового року.

У підрозділі 3.3. „Прогалини у праві щодо обчислення та справляння податку з доходів фізичних осіб” наголошується, що назву ряду статей Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб” слід змінити, оскільки їх назва не відображає суті відносин, які регулюються (ст. ст. 11, 12 Закону).

Відзначається, що масив нормативних актів, прийнятих на виконання положень Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб” ускладнює механізм справляння цього податку.

Аргументується необхідність перегляду порядку оподаткування доходів у вигляді заробітної платні, оскільки вони є активними, тобто безпосередньо залежать від фізичного стану платника податку. Позитивно оцінюється досвід тих країн (Франція, Канада), законодавство яких передбачає зниження об'єкту оподаткування на суму професійних витрат платника.

Наголошується, на потребі законодавчого регулювання порядку вирішення спору щодо сум утриманого податку між платником податку і податковим агентом. Вводячи оподаткування доходів від оренди нерухомого майна, необхідно на законодавчому рівні забезпечити порядок інформування податкових органів про укладення таких договорів і контролювати осіб, які займаються такою діяльністю. Певних зауважень викликає порядок оподаткування доходу, одержаного як спадок і подарунок, оскільки в механізмові їх оподаткування не враховуються особливості цивільно-правового регулювання. Зазначається, що при встановленні порядку оподаткування доходів, одержуваних у результаті укладення цивільно-правових договорів, слід враховувати особливості таких угод.

ВИСНОВКИ

У ході дослідження було вирішено ряд завдань, що дозволило дійти певних висновків:

1. Визначення в Законі України „Про систему оподаткування” податків, зборів (обов'язкових платежів) під загальним поняттям обов'язкового внеску до бюджету або державного цільового фонду без урахування їх економічної природи і механізму справляння створює можливості різного тлумачення норм, регулюючих ці відносини, а значить і обставини для правопорушень. Законодавче визначення термінів „податок”, „збір”, „цільовий внесок” усунуло б розбіжності у розумінні суб'єктами податкового права кожної з цих правових категорій.

2. Поняття “учасники податкових правовідносин” та “суб'єкти податкових правовідносин” не є тотожними. Безпосередньо суб'єктами

податкових правовідносин при сплаті податку є держава в особі уповноваженого органу та платник податків. Але до податкових правовідносин по сплаті податку з доходів фізичних осіб вступає податковий агент, законні та уповноважені представники платника податку та особи, що мають інформацію, необхідну для справляння податку. Вказані особи є учасниками податкових правовідносин.

3. Одним із учасників податкових правовідносин щодо справляння податку з доходів фізичних осіб є податковий агент. Його особливе місце зумовлює і його особливий статус, який виражається у тому, що податковий агент одночасно є зобов'язаною особою і по відношенню до платника податків і до податкового органу. Фактично платник податків не стає суб'єктом податкових правовідносин, а делегує цей обов'язок податковому агенту з витікаючими правовими наслідками. Платник податків, який одержує доходи тільки від податкового агента, може ставати суб'єктом податкових правовідносин тільки у разі подачі податкової декларації за звітний податковий рік.

4. У податковій системі України разом із прямими податками, до яких належить досліджуваний податок, справляються непрямі податки, зокрема податок на додану вартість, матеріальні витрати по яких несе споживач. Споживання кінцевого продукту зачіпає інтереси фізичних осіб, що по суті зменшує значущість соціальних пільг, оскільки надбавка до ціни товарів, робіт (послуг), які споживаються фізичними особами, не враховує матеріального становища платника податків. Пропонується по продуктах харчування, що входять до складу мінімального прожиткового кошика, і медикаментах встановити знижену ставку по податку на додану вартість.

5. Враховуючи характер взаємостосунків між платником податку і державою, з метою визначення оподатковуваного доходу, що складається з різних джерел, пропонується виділяти такі групи платників податку з доходу фізичних осіб: а) резиденти, які одержують дохід з України; б) резиденти, які одержують іноземні доходи; в) резиденти, які працюють за кордоном і одержують доходи з України; г) нерезиденти, які проживають на території України, і одержують доходи з України; д) нерезиденти, які проживають на території України і одержують доходи від інших нерезидентів; є) нерезиденти, які проживають за кордоном, але одержують доходи з джерел в Україні.

6. Систему оподаткування доходів фізичних осіб в Україні не можна повною мірою віднести до парцелярної, але разом із тим – це вже і не глобальна система. Об'єктом оподаткування податком з доходів фізичних осіб, як вже наголошувалося, є „загальний оподатковуваний дохід”.

Семантика слова „загальний” означає об’єднаний, сумісний, груповий, а при парцелярній системі оподаткування справляння податку відбувається по частинах, які представлені відповідними шедулами. У Законі України „Про податок з доходів фізичних осіб” немає чіткого розподілу доходів на групи, але виділення деяких доходів в окремі групи і встановлення для них спеціальних правил оподаткування намічає перехід до парцелярної системи.

7. У ході дослідження виявлені негативні риси податкового законодавства по оподаткуванню доходів фізичних осіб, і у зв’язку з цим пропонується внести такі зміни до чинного податкового законодавства:

– положення ч. 4 ст. 9 Закону України „Про систему оподаткування” (яка встановлює, що обов’язок платника податків по сплаті податку припиняється у разі смерті платника податків) привести у відповідність до п. 2.3 ст. 2 Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб”, згідно з яким у разі смерті платника податків, його податкове зобов’язання за останній податковий період погашається за рахунок активів такого платника (нарахованого на його користь доходу) податків при відкритті спадку;

– ввести до Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб” норму, яка регулювала б порядок контролю за фізичними особами, які надають нерухомість в оренду.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ РОБІТ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Пархоменко С.В. Характерные черты и принципы налогообложения доходов физических лиц в Украине // 36. наук. праць “Актуальні проблеми політики.” – Одеса: Юрид. л-ра, 2001. – Вип. 10 – 11. – С. 510 – 515.
2. Пархоменко С.В. Правовий статус платників податків у світлі адміністративної реформи в Україні // 36. наук. праць “Актуальні проблеми держави і права”. – Одеса: Юрид. л-ра, 2001. – Вип. 12. – С. 153 – 156.
3. Пархоменко С.В. Некоторые пробелы в праве по налогообложению доходов физических лиц и пути их усовершенствования // 36. наук. праць “Актуальні проблеми держави і права”. – Одеса: Юрид. л-ра, 2001. – Вип. 10. – С. 367 – 372.
4. Пархоменко С.В. Деякі прогалини у праві з оподаткування прибутків фізичних осіб і шляхи їх удосконалення (частина 2) // 36. наук. праць “Актуальні проблеми держави і права”. – Одеса: Юрид. л-ра, 2001. – Вип. 11. – С. 402 – 404.

5. Пархоменко-Цироциянц С.В. Пільги як інструмент соціального захисту фізичних осіб – платників податків // 36. наук. праць “Актуальні проблеми держави і права”. – Одеса: Юрид. л-ра, 2002. – Вип. 16. – С. 335 – 339.
6. Пархоменко-Цироциянц С.В. Сучасні напрями розвитку прибуткового оподаткування фізичних осіб у світлі податкової реформи в Україні // 36. наук. праць “Науковий вісник”. – Ірпінь: АДПСУ, 2002 – № 4 (18). – С. 358 – 360.

АНОТАЦІЯ

Пархоменко-Цироциянц С.В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Одеська національна юридична академія, Одеса, 2005.

Дисертаційне дослідження присвячено аналізу правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні. У роботі визначено поняття податку з доходів фізичних осіб та його правову природу, місце і роль в системі податків України. Характеризуються елементи цього податку, досліджується об'єкт оподаткування, питання податкової дієздатності фізичних осіб.

Розглядаються особливості участі податкового агента та законних представників платника податків в правовідносинах щодо сплати податку з доходів фізичних осіб.

Запропоновано практичні рекомендації щодо вдосконалення правового регулювання вказаного податку та механізму його справляння. Дисертація містить комплексний аналіз норм податкового законодавства та підзаконних нормативно-правових актів.

Ключові слова: податкові правовідносини, податок з доходів фізичних осіб, оподаткування, податкова дієздатність фізичних осіб, об'єкт оподаткування, оподатковуваний доход, податковий агент.

АННОТАЦИЯ

Пархоменко-Цироциянц С.В. Правовое регулирование налогообложения доходов физических лиц в Украине. – Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – теория управления; административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Одесская национальная юридическая академия, Одесса, 2005.

В диссертации исследуются теоретические и практические положения правового регулирования налогообложения доходов физических лиц в Украине. В ходе исследования рассматриваются налоговые правоотношения путем анализа финансовых правоотношений.

Исследованы особенности налоговой правосубъектности физических лиц как составной части их финансовой правосубъектности. В частности, отмечается, что возраст наступления налоговой дееспособности физического лица невозможно установить на определенном уровне. Учитывая, что на законодательном уровне невозможно установить возраст налоговой дееспособности физического лица, следует закрепить возраст наступления налоговой ответственности, который не может вступать в противоречие с возрастом наступления гражданской и административной ответственности, так как лицу должны быть доступны все правовые средства защиты своих прав и законных интересов.

Проанализированы основные налоговые права и обязанности, которые, корреспондируя друг другу в рамках определенного правоотношения, образуют содержание правоотношения. В работе представлены вопросы рассмотрения дел в административных судах, в которых целесообразно создать специализированные отделы по рассмотрению дел в сфере налогообложения.

Установлено, что согласно действующему Закону Украины „О налоге с доходов физических лиц”, налоговый агент является обязанным лицом по отношению к налоговому органу и плательщику налогов. Это позволило классифицировать обязанности последнего на: а) обязанности по отношению к налоговому органу и б) обязанности по отношению к плательщику налога.

Сформулировано понятие налога с доходов физических лиц как обязательного, индивидуально безэквивалентного платежа, который уплачивается физическими лицами непосредственно либо через налоговых агентов (за исключением лиц, которые имеют дипломатические привилегии и иммунитет по доходам, полученным от такой дипломатической или приравненной к ней деятельности) с налогооблагаемого дохода за определенный налоговый период или в момент выплаты дохода.

В работе рассмотрены научные взгляды относительно пропорционального и прогрессивного налогообложения доходов физических лиц. Высказывается авторская позиция о необходимости возврата к прогрессивному налогообложению доходов физических лиц, исходя из требований принципа социальной справедливости.

Показано, что действующее законодательство определяет объект налогообложения по налогу с доходов физических лиц как общий месячный налогооблагаемый доход, что является методологически неверным. Закон „О налоге с доходов физических лиц” установил разные ставки налога в

зависимости от источника происхождения дохода, потому общий (а именно – лишенный конкретности) доход не может выступать в качестве объекта налогообложения. Учитывая название налога, предлагается в качестве объекта выделять именно „налогооблагаемый доход”.

Уделено внимание порядку исчисления и уплаты налога с доходов физических лиц. В зависимости от вида налогооблагаемого дохода по-разному определяется объект налогообложения. Порядок же уплаты налога зависит от источника получения дохода.

Рассмотрен статус налогового агента. Установлено, что при уплате налога через налогового агента (у источника выплаты дохода) происходит своего рода делегирование обязанностей налогоплательщика налоговому агенту. В данном случае налогоплательщик не вступает в налоговые правоотношения и не несет ответственности за правильность исчисления и уплаты налога. Только по результатам налогового отчетного года в случае, если налогоплательщик обязан согласно Закона подать налоговую декларацию или имеет право на подачу такой декларации в связи с отнесением определенных расходов на налоговый кредит, такой налогоплательщик будет вступать в налоговые правоотношения.

Обоснованы практические рекомендации по усовершенствованию правового регулирования налога с доходов физических лиц в Украине. Работа содержит комплексный анализ норм налогового законодательства.

Ключевые слова: налоговые правоотношения, налог с доходов физических лиц, налогообложение, налоговая дееспособность физических лиц, объект налогообложения, налогооблагаемый доход, налоговый агент.

SUMMARY

Parkhomenko-Tsirotskyants S.V. The legal regulation of physical persons income taxation in Ukraine. – Manuscript.

The thesis for the degree of the Candidate of Law Sciences. Specialty 12.00.07 – Theory of Management; Administrative Law and Procedure; Financial Law; Informational Law. – Odessa National Academy of Law, Odessa, 2005.

The thesis represents analysis of legal regulation of individual income taxation in Ukraine. The concept of individual income tax, its legal nature, place and role in the system of taxes in Ukraine are determined in the research. The elements of this tax are defined, the object of taxation and tax capacity of physical persons are studied.

Practical recommendations concerning improvement of legal regulation of the above mentioned tax and the mechanism of its imposing are proposed in the research. The thesis contains complex analysis of tax legislation norms.

Key words: tax legal relations, income tax, taxation, tax capability of physical persons, object of taxation, taxable income, tax agent.