

УДК 347.73

Т.А. Донець

здобувач

Національний університет державної податкової служби України

ДОХІД ПЛАТНИКА ЯК ЗАСАДА ВИЗНАЧЕННЯ ОБОВ'ЯЗКУ ЗІ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ

У статті висвітлено види об'єктів податку на доходи фізичних осіб, охарактеризовано вказаний податок через конструкцію податкового обов'язку. Розглянуто різні підходи до класифікації елементів правового механізму податку.

Ключові слова: податковий обов'язок, об'єкт податку, платник податку, доходи платника, правовий механізм податку.

I. Вступ

Питання визначення місця податку на доходи фізичних осіб у системі загальнообов'язкових платежів, місця об'єкта в системі елементів правового механізму податку, підстави виникнення правовідносин зі справляння податку на доходи фізичних осіб цікавлять як науковців, так і практиків. Водночас зазначимо, що особливої актуальності воно набуло з моменту прийняття Податкового кодексу України. До цього часу зазначене питання досліджували такі вчені, як Г.В. Бех, Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва та ін.

II. Постановка завдання

Метою статті є розгляд сутності й особливостей податку на доходи фізичних осіб на основі вивчення та аналізу наукових праць провідних учених у галузі податкового права.

III. Результати

Дослідження різновидів об'єктів податку на доходи фізичних осіб, визначення його складу й особливостей обчислення належних до сплати сум податку доцільно робити крізь призму конструкції податкового обов'язку, що визначає зміст і спрямованість правового регулювання оподаткування, узагальнює всю систему обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків.

На нашу думку, варто погодитися з позицією М.П. Кучерявенка, на думку якого, податковий обов'язок – комплекс дій з реалізації податкового обліку, звітності та сплати податку. Вчений наполягає на тому, що сплата податку відображає тільки частину змісту податкового обов'язку і може розглядатися як податковий обов'язок у вузькому значенні, а податковий обов'язок у широкому значенні включає обов'язок із ведення податкового обліку, обов'язок зі сплати податків і зборів, обов'язок з податкової звітності [10, с. 386].

При цьому, характеризуючи обов'язок з податкового обліку, варто підходити до нього з різних сторін. По-перше, за об'єктом обліку можна виділити облік платників податків та облік об'єктів оподаткування. По-друге, за зобов'язаним суб'єктом виокремлюють облік, що здійснюється платником податків, та облік, котрий провадиться податковими органами. Облік платників податків здійснюється з метою подальшого обліку об'єктів оподаткування, що пов'язані з платником. Розглядаючи комплексно податковий обов'язок та спираючись на основну його мету – сплату податку, в його складі можна виділити декілька етапів. По-перше, це поява у платника податку об'єкта оподаткування. По-друге, це обчислення суми податку, що підлягає сплаті. По-третє, це безпосередньо сплата податку. Отже, обчислення та сплата податку можливі не лише в разі наявності об'єкта оподаткування в певної особи, а й у разі наявності в неї статусу платника цього податку та правосуб'єктності.

Не потребує обґрунтування питання щодо виняткової важливості встановлення змісту податкового обов'язку при детермінуванні складу та класифікації елементів правового механізму податку. Особливого значення для законності встановлення податку має склад обов'язкових елементів, тобто тих, що мають бути визначені в нормативних актах або їх відповідних частинах (у разі кодифікованого акта) щодо кожного податку.

Загальноприйнятим у науці податкового права є поділ обов'язкових елементів правового механізму податку на основні та додаткові [10, с. 91; 13; 14, с. 79–82]. У цій класифікації застосовуються такі критерії, як участь у формуванні та реалізації податкового обов'язку, а також вплив на ступінь визначеності податкового зобов'язання. Але в науковій літературі можна знайти й альтернативні підходи до класифікації цих елементів. В основу своєї класифікації І.І. Бабін покладає функціональне призначення кожного

елементу. Відповідно до цього, він пропонує три групи елементів:

- 1) фіскальні;
- 2) організаційні;
- 3) захисні [1, с. 112–115].

Із першого погляду, така класифікація має право на існування, але при детальному аналізі сутності наданих І.І. Бабінім визначень стає зрозуміло, що запропоновані науковцем назви груп елементів та їх склад є некоректним, тому що не відображають функцій та ролі в механізмі реалізації податкового обов'язку.

Доволі незвичний підхід до класифікації елементів правового механізму податку описує А.С. Дубоносова. Вона запропонувала найбільш повну та таку, що має значення при законодавчому закріпленні механізму податку, класифікацію елементів, проведену з урахуванням функціонального призначення таких елементів при формуванні, визначенні та реалізації податкового обов'язку. Тобто враховується динамічний аспект реалізації податкового обов'язку.

А.С. Дубоносова зазначає, що стосовно формування податкового обов'язку суттєвими є два елементи правового механізму податку: платник податку й об'єкт оподаткування. На її думку, вони визначають підстави для оподаткування, відповідають на запитання, на кого та внаслідок чого покладається податковий обов'язок. Саме об'єкт оподаткування, пов'язаний із платником податку або його господарською діяльністю, вимагає реалізації всіх складових податкового обов'язку. Таким чином, зазначає А.С. Дубоносова, платника податків та об'єкт оподаткування можна назвати первинними у правовому механізмі податку. Усі інші елементи правового механізму податку вона визначає похідним від зазначених двох елементів, що зумовлюються їх характеристиками, мають прикладний характер для визначення суми податку, котрий підлягає сплаті, та визначають процедуру внесення податку до бюджетів, строки виконання податкового обов'язку. Серед похідних елементів виокремлюються розрахункові та процедурні. Перші беруть участь в обчисленні податку, визначенні розміру податкового обов'язку, суми, що підлягає внесенню до бюджетів (база, масштаб та одиниця оподаткування, ставка податку й податкові пільги), а другі визначають процедурну складову реалізації податкового обов'язку платником, встановлюють порядок внесення податку до бюджетів (податковий період, терміни й порядок сплати податку) [7, с. 25–26].

Щодо податку на доходи фізичних осіб основним видом об'єкта оподаткування є доходи такої фізичної особи. Відповідно до вимог Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування є, перш за все, загаль-

ний місячний (річний) оподатковуваний дохід [15, ст. 163]. Проте такий дохід може бути отриманий не лише в грошовій формі, а й у формі натуральній, а також може бути результатом здійснення операцій з майном. У фінансовій науці XVIII–XIX ст. було загальноприйнятим, що не можна оподатковувати майно без урахування його доходу. С.Ю. Віте зазначав, що кожне майно складається з капіталу й доходу. Капіталом виступає частина майна, що слугує для виробництва нових цінностей, доходом – та частина, яка є результатом продуктивного використання капіталу протягом певного часу [4, с. 54].

Деякі інші критерії визначаються в економічній теорії. Відповідно до уявлень представників зазначеної науки виділяється два основних узагальнювальних види доходу – чистий та валовий [3, с. 238–239; 9, с. 309; 14, с. 199]. Під чистим доходом розуміється та частина валового доходу, яка залишається після відрахування всіх витрат виробництва. Зважаючи на це, фінансово-правова наука, як зазначав І.І. Янжул, ґрунтувалася на тому, що “єдино зручним і дозволеним об'єктом оподаткування має бути чистий дохід, у чому б не полягало майно, що його приносить” [16, с. 243]. Дійсно, продуктивна діяльність неможлива без капіталу. Звідси випливає правило оподаткування: податки мають залишати капітал по можливості цілим, а оподатковуватися має лише дохід. Проте чинні податково-правові норми не завжди враховують це правило.

IV. Висновки

Отже, поняття “дохід” є визначальним при характеристиці об'єкта податку на доходи фізичних осіб. Економічний за своєю сутністю термін “дохід” використовується у різних галузях законодавства – цивільному, податковому, валютному, бюджетному, кримінальному та ін. Взагалі під доходом розуміють те, що окрема особа або колектив отримують віддачу від капіталу чи винагороду за працю [2, с. 495]. У широкому розумінні дохід означає будь-який приріст грошових коштів або одержання матеріальних цінностей, які мають грошову вартість [11, с. 113]. Лінгвістичне тлумачення доводить, що “дохід – це предмет, що доходить до рук, приходить у руки, грошова виручка, збір, оброк, вигоди, що одержуються з майна, плата” [6, с. 486].

Варто особливо уважно характеризувати дохід як об'єкт оподаткування фізичних осіб. Методологія оподаткування доходів фізичних осіб базується на загальному підході зарахування до складу об'єкта оподаткування всієї сукупності доходів, одержаних платниками податку протягом податкового періоду. При чому, для резидентів ураховуються як доходи, отримані на території

України, так і за її межами, а нерезидентів – лише доходи з території України. Поняття “дохід” при оподаткуванні фізичних осіб є одним із найбільш складних, у зв’язку з тим, що при обчисленні податку можна вирізнити декілька видів доходів [5, с. 105]. У багатьох країнах при справлянні податку або застосуванні податкових пільг визначальним чинником є вид, форма доходу, джерело його походження [12, с. 9]. Україна не є винятком, тому оподаткування різних видів доходів регулювалось раніше окремими статтями Закону України “Про оподаткування доходів фізичних осіб” [8], а зараз – окремими статтями відповідного розділу Податкового кодексу України [15].

До прийняття Податкового кодексу України ст. 6 Закону України “Про систему оподаткування” одним із видів об’єктів оподаткування називала дохід. При цьому фактично ототожнювались різні за своєю суттю поняття – дохід та прибуток. Законодавство України не містило родової норми, що визначало б це поняття для цілей оподаткування, основна увага цьому терміну приділялася на рівні спеціальних норм, при правовому регулюванні податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств. Зараз ситуація змінилась і родове поняття доходу міститься в ст. 14 Податкового кодексу України. Так, доходом вважається загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами [15, ст. 14]. Але законодавець пішов далі, ніж визначення родової конструкції “дохід” у загальній частині Податкового кодексу. Поряд із цим поняттям також у ст. 14 виокремлені поняття “дохід з джерелом їх походження з України” та “дохід, отриманий з джерел за межами України”. При цьому жодних підстав для закріплення останніх понять у ст. 14 Податкового кодексу України не було і немає зараз, тому що вони застосовуються виключно при оподаткуванні доходів фізичних осіб. На нашу думку, визначення цих понять необхідно перенести до ст. 163 Податкового кодексу України.

Список використаної літератури

1. Бабін І.І. Елементи юридичної конструкції податку / І.І. Бабін // *Наук. вісн. Чернівецького ун-ту.* – 2005. – Вип. 286. – Правознавство. – С. 112–115.
2. Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь. Французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология / И. Бернар, Ж.К. Колли ; под общ. ред. Л.В. Степанова. – М. : Международные отношения, 1997. – Т. 1. – 784 с.
3. Борисов Е.Ф. Экономическая теория : курс лекций для студ. высш. учеб. заведений / Е.Ф. Борисов. – М. : Юрайт : Центральный институт непрерывного образования общества “Знание” России, 1998. – 478 с.
4. Витте С.Ю. Конспект лекций о государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900–1902 гг. / С.Ю. Витте. – 3-е изд. – СПб. : Тип. АО Брокгауз-Ефрон, 1914. – 154+8 с.
5. Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Олександр Олександрович Головашевич. – Х., 2008. – 20 с.
6. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка : в 4 т. / В.И. Даль. – М. : Рус. яз., 1980. – Т. 4. – 683 с.
7. Дубоносова А.С. Правове регулювання об’єкта оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / А.С. Дубоносова. – Х., 2009. – 217 с.
8. Про оподаткування доходів фізичних осіб : Закон України від 22.07.2003 р. // *Голос України.* – № 134.
9. Курс экономической теории : учебник. – [5-е изд., дополн. и перераб.]. – Киров : АСА, 2003. – 832 с.
10. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас : Право, 2005. – Т. 3: Учение о налоге. – 600 с.
11. Лозовский Л.Ш. Универсальный бизнес-словарь / Л.Ш. Лозовский, Б.А. Райсберг, А.А. Ратновский. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 640 с.
12. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира : справочник / О.В. Мещерякова. – М. : Фонд “Правовая культура”, 1995. – 240 с.
13. Налоговое право : учеб. пособ. / под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : ИДФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.
14. Нуреев Р.М. Основы экономической теории: Микроэкономика : учеб. для вузов / Р.М. Нуреев. – М. : Высш. шк., 1996. – 447 с.
15. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. // *Голос України.* – 2010. – № 229.
16. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М. : Статут, 2002. – 555 с.

Стаття надійшла до редакції 04.02.2013.

Донец Т.А. Доход плательщика как основы определения обязанности с взимания налога

В статье освещены виды объектов налога на доходы физических лиц, охарактеризован указанный налог через конструкцию налогового долга. Рассмотрены различные подходы к классификации элементов правового механизма налога.

Ключевые слова: налоговый долг, объект налога, налогоплательщик, доходы плательщика, правовой механизм налога.

Donets' T. Payer's income as a basis for determining the duties of a tax collection

In this article, the author draws attention to the types of objects income tax for individuals, explores the specified tax structure through tax obligation. Also discusses different approaches to the classification of elements of legal mechanisms tax.

Key words: tax obligation, the object of the tax, taxpayer, taxpayer's income, tax and legal mechanism.