8. Климкин С.И. О делении юридических лиц на коммерческие и некоммерческие по ГК Республики Казахстан. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1015505.
9. Закон Азербайджанской Республики «О предпринимательской деятельности». URL: [E-qanunwww.e-qanun.az/framework/7920](http://e-qanun.az/az/qanun/az/7920).
10. Классификация субъектов предпринимательской деятельности URL: www.zhdymora.com/.../klassifikaciya-subektov-predprinimatelskoj.
11. Ткачева Т.И. Саратовская государственная юридическая академия URL: <http://www.gramota.net/materials/3/2015/8-3/50.html>.
12. Юридическое лицо публичного права выполняет важные функции для государства и общества (Эксклюзивное интервью заведующего отделом вопросов законодательства и правовой экспертизы Администрации Президента Азербайджанской Республики Шахина Алиева АЗЕРТАДЖ. URL: https://azertag.az/ru/xeber/YUridicheskoe_lico_publichnogo_prava_vypolnyaet_vazhnye_funkcii_dlya_gosudarstva_i_obshchestva-925671.
13. Коршунов Н.М., Эриашвили Н.Д. Предпринимательское право: Учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М. : ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право. 2003. 463 с.

УДК 347.675.8

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2019.2-1.9>

БАКАЛ М.А.

ДОХІД ВІД СПАДЩИНИ ТА ПОДАРУНКІВ ЯК ОБ'ЄКТ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ: ЗА ЧИ ПРОТИ?

У статті досліджено доцільність віднесення до об'єктів податку на доходи фізичних осіб доходів, отриманих в результаті прийняття у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав. З'ясовано, що при отриманні спадщини та дарунків, особи отримують спадщину/дарунок не в результаті своєї діяльності, а в результаті волевиявлення іншої особи чи в результаті усталених у суспільстві та закріплених у відповідних правових нормах відносин щодо переходу права власності від померлих до живих, на яку/ї діяльність особи, що отримує спадщину та дарування, може ніяким чином не впливати.

Визначено, що при отриманні спадщини спадкоємець отримує не лише активи, але й пасиви, і в певних випадках пасиви можуть перевищувати активи, що ще більше віддаляє спадщину від доходів. Отже, відмінність платежів, пов'язаних з отриманням спадщини та дарунків від податку на доходи фізичних осіб, полягає в тому, що отримання спадщини / дарунку не належить до доходів.

Зроблено висновок, що віднесення до об'єктів податку на доходи фізичних осіб доходів, отриманих в результаті прийняття у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав є невірним, оскільки: 1) податок на доходи фізичних осіб є прямим особистим податком, а оподаткування спадщини та дарунків повинно здійснюватися платежами на безоплатний перехід права власності, тобто майновими податками (платежами на безоплатний перехід майна); 2) доходи являють собою отримання прибутку у вигляді грошей або матеріальних цінностей, які виникають в результаті певної діяльності або як наслідок певної діяльності особи, а спадщина та дарування переходять або внаслідок волевиявлення іншої особи або в результаті усталених у суспільстві та закріплених у відповідних правових нормах відносин щодо переходу права власності від померлих до живих (спадкування за законом) і можуть мати як активи, так і пасиви, отже отримання спадщини/дарунків не є доходом; 3) елементи податку на доходи фізичних осіб (платники, об'єкт,

ставки, пільги тощо) відмінні від елементів правового механізму платежу, пов'язаного з отриманням спадщини та дарунків; 4) оподаткування спадщини та дарунків має власний генезис, відмінний від генезису оподаткування доходів фізичних осіб; 5) глава IV Податкового кодексу України містить окрему статтю, присвячену врегулюванню оподаткування спадщини/дарунків, що ускладнює її юридичну конструкцію; 6) місце отримання спадщини/дарунку та місце сплати податку на доходи фізичних осіб може не співпадати, що ускладнює механізм сплати податку на доходи фізичних осіб та його адміністрування; 7) при сплаті платежів, пов'язаних із отриманням спадщини чи дарунків, враховується не фактична платоспроможність платника, а вартість спадщини чи дарунку.

Ключові слова: суб'єкти податкових правовідносин, податкова реформа, податок на доходи, права, обов'язки, матеріальні цінності.

The article investigates the expediency of attributing to the objects of the personal income tax the income received as a result of the inheritance or gift of funds, property, property or non-property rights. It has been found out that when receiving the inheritance and gifts, individuals receive the inheritance/gift not as a result of their activity, but as a result of the expression of the will of another person or as a result of established in society and enshrined in the relevant legal norms relations concerning the transfer of ownership from the deceased to the living, to which the activity of the person receiving the inheritance and donation may not influence in any way.

It has been determined that in obtaining an inheritance, the heir receives not only assets but also liabilities, and in certain cases, liabilities may exceed assets that further eliminate inheritance from income. Consequently, the difference in payments related to the receipt of inheritances and gifts from the personal income tax is that the receipt of the inheritance/gift does not apply to income. It is concluded that the attribution to the objects of the personal income tax of the income received as a result of the inheritance or gift of funds, property, property or non-property rights is incorrect, since: 1) the personal income tax is a direct personal tax, and the taxation of inheritance and gifts should be made by payments for a free transfer of property rights, that is, property taxes (payments for free transfer of property); 2) income represents the receipt of profit in the form of money or material values arising as a result of a certain activity or as a consequence of a particular activity of the person, and the inheritance and gift are transferred either as a result of the will of another person or as a

result of established in society and enshrined in the relevant legal norms of relations regarding the transfer of ownership from the deceased to the living (inheritance by law) and may have both assets and liabilities, hence the receipt of the inheritance/gifts is not an income; 3) elements of the personal income tax (payers, object, rates, privileges, etc.) are different from the elements of the legal mechanism of payment related to the receipt of inheritance and gifts; 4) the taxation of inheritance and gifts has its own genesis, different from the genesis of taxation of individuals' incomes; 5) Chapter IV of the Tax Code of Ukraine contains a separate article devoted to the regulation of taxation of inheritance / gifts, which complicates its legal structure; 6) the place of receipt of the inheritance/gift and the place of payment of income tax of individuals may not coincide, which complicates the mechanism of payment of personal income tax and its administration; 7) payment of inheritance or gift payments does not take into account the actual solvency of the payer, but the cost of the inheritance or gift.

Key words: subjects of tax legal relations, tax reform, income tax, rights, duties, material values.

Вступ. До об'єктів податку на дохід фізичних осіб відноситься дохід, отриманий в результаті прийняття у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав. В.О. Рядінська, аналізуючи у своїй дисертації «Правове забезпечення становлення та розвитку системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні» податок на доходи фізичних осіб, спираючись на дослідження М.П. Кучерявенка, Л.К. Воронової, В.В. Михайлова, Л.В. Диканя, Т.А. Фролової та інших, вказувала, що зазначений податок є загальнодержавним, систематичним, прямим, особистим, пропорційним податком [1, с. 160].

Оскільки зазначена дисертація є одним із найдетальніших досліджень податку на доходи фізичних осіб, можна було б підтримати думку авторки і, не зосереджуючи увагу на податку на доходи фізичних осіб, продовжити аналіз інших платежів, що пов'язані з отримання спадщини та дарунків, проте нашу увагу привернуло те, що податок на доходи фізичних осіб визначається науковцем як прямий особистий податок.

Прямими податками є податки, що справляються з доходів або майна платника податків, вилучені у процесі набуття і акумуляції матеріальних благ і розділяються на особисті, що сплачуються з отриманого платником доходу, і реальні, що сплачуються з майна [2, с. 114]. Виходячи з цього, податок на доходи фізичних осіб, отриманий в результаті прийняття у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав можна було б визначити як загальнодержавний, систематичний, прямий особистий податок, що сплачується з доходів платника податків, набутих від прийняття спадщини чи дарунку. Проте платежі, якими оподатковується спадщина і дарування, відносяться до майнових податків на безоплатний перехід права власності (платежів на безоплатний перехід права власності).

Отже, виникає дисонанс. З одного боку, спадщина та дарування українським законодавцем віднесено до доходів, з отримання яких сплачується податок на доходи фізичних осіб, а податок на доходи фізичних осіб є прямим особистим податком; з іншого – оподаткування спадщини та дарунків є оподаткуванням безоплатного переходу права власності, тобто повинно здійснюватися майновим податком на безоплатний перехід права власності (платежами на безоплатний перехід права власності). Виникає питання: якщо спадщина та дарування повинні оподатковуватися майновими податками, чому український законодавець підійшов до цього питання по-іншому, включивши спадщину та дарування в об'єкт оподаткування податком на доходи?

Метою статті є дослідження доцільності віднесення до об'єктів податку на доходи фізичних осіб доходів, отриманих у результаті прийняття у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав.

Основними аргументами, що висувається для обґрунтування доцільності перебування платежів, які сплачуються спадкоємцями чи обдарованими за перехід у їх власність певного майна у складі податку на доходи фізичних осіб, є: 1) здійснення нарахування зазначених платежів за місцем відкриття спадщини чи нотаріального оформлення договору дарування, тобто за місцем отримання доходу [3, с. 409]; 2) тотожність об'єктів оподаткування податку на доходи фізичних осіб і платежів, пов'язаних з оподаткуванням отримання спадщини і дарунків [4, с. 83; 5, с. 577]; 3) залежність визначення розміру платежів, пов'язаних з оподаткуванням отримання спадщини і дарунків від суми майна, що отримується, тобто від доходу [6, с. 3–10]; 4) врахування при сплаті вказаних платежів фактичної платоспроможності платника (розмір суми платежів, що стягуються при отриманні спадщини чи дарунків не повинен перевищувати вартості майна, що переходить у спадок чи дарування) [7, с. 57]; 4) суттєве полегшення адміністрування оподаткування спадщини і дарунків у складі податку на доходи фізичних осіб [8, с. 112].

Проте значні нормотворчі зміни, які відбулися у сфері податкового та цивільного права, суттєво підірвали актуальність зазначених аргументів. Критикуючи перший із них, хотілося б зазначити, що стаття 1221 нового Цивільного кодексу України (надалі – ЦК України) місцем відкриття спадщини визначає останнє місце проживання спадкодавця, а якщо місце проживання спадкодавця невідоме, то місцем відкриття спадщини буде місцезнаходження нерухомого майна або основної його частини, а за відсутності нерухомого майна – місцезнаходження основної частини рухомого майна [9].

Враховуючи те, що місце проживання як правова категорія відрізняється певною невизначеністю в праві України (відповідно до статті 29 ЦК України місцем проживання фізичної особи є житловий будинок, квартира, інше приміщення, придатне для проживання в ньому (гуртожиток, готель тощо), у відповідному населеному пункті, в якому фізична особа проживає постійно, переважно або тимчасово [9] згідно зі статтею 3 Закону України «Про свободу пересування та вільний вибір місця проживання в Україні» № 1382 від 11 грудня 2003 року [10] місце проживання – це адміністративно-територіальна одиниця, на території якої особа проживає строком понад шість місяців на рік, про що внесені відповідні відомості до паспортного документа із зазначенням адреси житла та включенням цих даних до реєстраційного обліку, що здійснюється відповідним органом, спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади з питань реєстрації), а місцезнаходження рухомого майна легко змінити, на практиці зазвичай застосовується критерій отримання свідоцтва про спадщину за місцезнаходженням нерухомого майна спадкодавця (або його основної частини).

Відповідно ж до п. 174.3 Податкового кодексу України (надалі – ПК України), дохід у вигляді вартості успадкованого майна (кошти, майно, майнові чи немайнові права) у межах, що підлягає оподаткуванню, зазначається в річній податковій декларації [11]. Отже, сума податку на доходи фізичних осіб від прийняття у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав самостійно визначається платником у податковій декларації і сплачується за місцем обліку платнику податків, що зводить нанівець аргумент щодо доцільності перебування цих платежів у складі податку на доходи фізичних осіб через те, що вони нараховуються за місцем отримання доходу, бо цілком можлива і навіть закономірна ситуація, коли особа отримала спадок (дарунок) в одному місті, а перебуває на обліку чи проживає (і, відповідно, сплачує зазначений податок) зовсім в іншому.

Твердження про тотожність об'єктів оподаткування податку на доходи фізичних осіб і платежів, пов'язаних з оподаткуванням отримання спадщини і дарунків спростовує у своїй роботі «Співні питання регулювання предмет (об'єкта) і бази прибуткового доходу з фізичних осіб» О.Є. Кузнецова, яка доказує, що податок на спадщину та дарунки від прибуткового податку з фізичних осіб відрізняє формування власної податкової бази, яка з базою прибуткового податку не стикається [4, с. 63]. Її позицію підтримують Н.І. Хімічева, С.Г. Пепеляєв та інші, які зазначають, що оподаткування спадщини та дарунків здійснюється не податком на доходи, а майновим податком, який стягується під час переходу права власності на майно [12, с. 542; 13, с. 94]. Автор приєднується до цієї позиції, аргументи на користь якої будуть викладені пізніше.

Аргумент стосовно того, що визначення розміру платежів, пов'язаних із оподаткуванням отримання спадщини і дарунків, залежить від суми майна, що отримується, також здається нам непереконливим, бо він не враховує можливість наявності боргів та обов'язків спадкодавця, що також можуть входити до складу спадщини (стаття 1218 ЦК України), та можливість переходу предмета дарування у майбутньому (стаття 719 ЦК України) чи обов'язок обдарованого вчинити певну дію майнового характеру на користь третьої особи (стаття 725 ЦК України), тобто оподаткування підлягає не дохід, а вартість отриманої спадщини або дарунку.

Як слушно зазначають В.А. Лебедев, О.І. Худяков, М.М. Антонов [14, с. 351; 15, с. 89] значна залежність оподаткування спадщини та дарунків від положень цивільного законодавства також відрізняє його від податку на доходи фізичних осіб.

Дискусійність тези про те, що при сплаті платежів, пов'язаних із отриманням спадщини чи дарунків, враховується фактична платоспроможність платника підкреслював ще І.І. Янжул, який вказував, що зазначені платежі сплачуються спадкоємцем (обдарованим) із власних коштів. Якщо ж власних коштів не вистачає, платник вимушений реалізовувати отримане майно (знову піддаючись оподаткуванню) замість того, щоб отримувати постійний дохід від його використання [16, с. 530].

Як зазначалося при аналізі історичного розвитку платежів, пов'язаних із оподаткуванням отримання спадщини та дарунків у попередньому розділі, при сплаті вказаних платежів протягом тривалого періоду (до 1943 року) існував інститут відстрочки спеціально для того, щоб уникати подібних ситуацій. При сплаті платежів, пов'язаних із отриманням спадщини чи дарунків, враховується не фактична платоспроможність платника, а вартість спадщини чи дарунку, що є ще одним доказом віднесення зазначених платежів до майнових платежів на перехід права власності, а не з доходів.

Підходячи до аналізу аргументу про доцільність перебування у складі податку на доходи фізичних осіб платежів, пов'язаних з отриманням спадщини/дарунків у зв'язку з суттєвим полегшенням адміністрування такого оподаткування, не можемо не віддати належне його раціональності. Проте цей аргумент скоріше технічний, ніж юридичного характеру, і він мав суттєве значення раніше, коли витрати на утримання апарату державних службовців, що займалися оформленням оподаткування спадщини та дарунків (писців, машиністок, діловодів тощо), навіть перевищували надходження від цих платежів, а сьогодні, з розвитком комп'ютеризації та технічного оснащення відповідних органів, він втратив актуальність.

Таким чином, податок на доходи фізичних осіб є загальнообов'язковим прямим особистим податком. Проте при отриманні спадщини та дарунків повинні стягуватися прямі майнові платежі на безоплатний перехід права власності, отже теоретичний аналіз свідчить про невідповідність між податком на доходи фізичних осіб та платежем, що пов'язаний з отриманням спадщини та дарунків і невірність його охоплення податком на доходи фізичних осіб.

Науковцями, які привертати увагу зазначеному питанню, висувалася думка щодо доцільності виокремлення податку на спадщину/дарування зі складу податку на доходи фізичних осіб

(платежів, на безоплатний перехід права власності при прийнятті спадщини/дарунку), на підтвердження якої вони висували такі аргументи: 1) досвід країн з розвинутою економікою свідчить, що у переважній більшості країн спадщина та дарування оподатковується окремим податком, відмінним від податку на доходи фізичних осіб; 2) оподаткування спадщини та дарунків має власний генезис, відмінний від генезису оподаткування доходів фізичних осіб; 3) правовий механізм податку на доходи фізичних осіб відмінний від правового механізму платежу, що справляється при оподаткуванні спадщини та дарунків; охоплення в структурі норми, якою врегульовується правовий механізм податку на доходи фізичних осіб, правового механізму податку на спадщину та дарування, призводить до того, що в одній нормі поєднуються різні види платежів, правовий механізм яких неможливо привести до загального знаменника, внаслідок чого правова норма втрачає логічність та цілісність [1, с. 287].

О.А. Музика-Стефанчук з цього приводу зазначає, що пропозиція стосовно виокремлення податку на спадщину та дарування зі складу податку на доходи фізичних осіб є занадто спірною, оскільки питання оподаткування спадщини та дарунків було неоднозначно сприйнято суб'єктами податкових правовідносин, податкова реформа, що триває в Україні, мала на меті скорочення податків та зборів, а включення оподаткування в податок на доходи фізичних осіб ґрунтовно та лаконічно врегулювало це питання [17]. За визначенням науковця, доречніше розширювати об'єкти та базу одного податку, ніж запроваджувати новий податок, щоб розширювати перелік податків [17]. Автор не може погодитися з цією позицією, оскільки штучне розширення об'єкта та бази одного податку для створення уявлення про меншу кількість податків, що стягуються в Україні, є визначально невірним, оскільки суперечить теорії розрізнення податків. Крім цього, охоплення нормами однієї статті різних за своєю правовою природою платежів призводить до втрачання цією нормою логічності та цілісності, її розширення та складності, оскільки фактично нормами однієї статті необхідно охопити правовий механізм двох відмінних платежів, тобто визначити платників, об'єкт, база, ставки, пільги, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку та подання звітності про обчислення і сплату податку двох різних платежів.

Якщо поглянути на юридичну конструкцію глави IV ПК України, в якій регулюється оподаткування доходів фізичних осіб, то побачимо, що в цій главі порядку оподаткування спадщини та дарунків присвячена окрема стаття – 174, в якій встановлюються окремі об'єкти оподаткування, база, ставки, пільги, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку та подання звітності про обчислення і сплату податку, які є відмінними від аналогічних елементів податку на доходи фізичних осіб (наприклад, платники за податком на доходи фізичних осіб розділяються залежно від критерію президентства (ст. 164 ПК України), а при оподаткуванні спадщини та дарунків платники розділяються залежно від ступеня спорідненості (ст. 174 ПК України); об'єкти податку на доходи фізичних осіб визначаються як загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання), іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України тощо (ст. 164 ПК України), а при оподаткуванні спадщини та дарунків – як об'єкти нерухомості, об'єкти рухомого майна, об'єкти комерційної власності, суми страхового відшкодування, готівку тощо (ст. 174 ПК України).

Особливу увагу необхідно приділити тому, що класифікуючи доходи фізичних осіб за критерієм активності, науковці не можуть визначитися – до активних чи до пасивних відносяться доходи від спадщини та дарунків. Одні науковці наполягають, що такі доходи однозначно відносяться до пасивних, оскільки спадкоємці/обдаровані, отримуючи спадщину / дарунок не прикладають не зусиль, ні активної праці (пасивними доходами визнаються доходи, що не потребують постійної участі у їх створенні, не залежать від щоденної діяльності, а отримуються від фінансових активів у певний період часу) [18, с. 30; 19].

Інші науковці підкреслюють, що особливість спадщини та дарунків як доходів полягає в тому, що спадкоємець чи обдарований (особливо якщо це близький родич спадкоємця чи дарувальника) докладатиме суттєвих зусиль для їх отримання – від безпосереднього поліпшення майна, що об'єктом спадкування/дарування (наприклад, син, очікуючи, що будинок, який належить батькам, в решті-решт перейде до нього, суттєво поліпшує його ще за життя батьків) до догляду за спадкоємцем чи виконання обдарованим певних дій, передбачених дарувальником (договір дарування з умовою), а отже доходи від спадщини та дарунків є активними доходами (активними доходами визнаються доходи від активної діяльності фізичної особи) [20, с. 36].

Треті науковці відзначають якийсь специфічний характер доходів фізичних осіб, отриманих від спадкування та дарування, яким притаманні як ознаки активних доходів, так і ознаки пасивних доходів [1, с. 60]. Причину подібної неузгодженості необхідно шукати у понятті «доходи» та визначенні того, чи відноситься отримання спадщини та дарунків до доходів.

Однозначне тлумачення категорії «дохід» відсутнє як в економічній, так і в юридичній науці. Визначення цього терміну можна зустріти в роботах Л. Брю, О.О. Головашевича, Р. Дорнбуша, П. Єщенка, Ф. Енгельса, Дж. М. Кейнса, К.Р. Макконела, М. Макмілана, К. Маркса, А. Маршала, Ф. Лассалля, Ф.Х. Найта, Ю.І. Палкіна, А.М. Румянцева, В.О. Рядінської, Дж. Хікса, С. Фішера, Й. Шумперта, С.І. Янаєва, О.Г. Яковенка, та інших науковців.

Незважаючи на різні підходи до цього питання – доходи визначаються і як вигода (вигода від капіталу чи від праці, і як виручка, і як гроші або матеріальні цінності, що одержуються від будь-якої діяльності, всі науковці доходять згоди, що доходи передбачають отримання прибутку у вигляді грошей чи матеріальних цінностей, які виникають або в результаті певної діяльності (заробітна плата, прибуток від господарської діяльності підприємства) або як наслідок певної діяльності (покладення коштів на депозитний рахунок, що обумовлює отримання доходу у вигляді дивідендів, придбання нерухомості, яка потім здається в оренду, що обумовлює отримання доходу у вигляді орендної плати).

Подібним чином визначає дохід і український законодавець – у пп. 14.1.56 п. 14.1 ст. 14 ПК України поняття доходів закріплюється як «...загальна сума доходу платника податків від усіх видів діяльності, отриманої (нарахованої) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами» [11].

При отриманні спадщини та дарунків, особи отримують спадщину / дарунок не в результаті своєї діяльності, а в результаті волевиявлення іншої особи (дарування, спадкування за заповітом) чи в результаті усталених у суспільстві та закріплених у відповідних правових нормах відносин щодо переходу права власності від померлих до живих (спадкування за законом), на яку/ї діяльність особи, що отримує спадщину та дарування, може ніяким чином не впливати. Крім того, як зазначалося раніше, при отриманні спадщини, спадкоємець отримує не лише активи, але й пасиви (наприклад, борги спадкодавця), і в певних випадках, пасиви можуть перевищувати активи, що ще більше віддаляє спадщину від доходів. Отже, відмінність платежів, пов'язаних із отриманням спадщини та дарунків від податку на доходи фізичних осіб полягає в тому, що отримання спадщини / дарунку не відноситься до доходів.

Висновки. Віднесення до об'єктів податку на доходи фізичних осіб доходів, отриманих у результаті прийняття у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав є невірним, оскільки: 1) податок на доходи фізичних осіб є прямим особистим податком, а оподаткування спадщини та дарунків повинно здійснюватися платежами на безоплатний перехід права власності, тобто майновими податками (платежами на безоплатний перехід майна); 2) доходи являють собою отримання прибутку у вигляді грошей або матеріальних цінностей, які виникають в результаті певної діяльності або як наслідок певної діяльності особи, а спадщина та дарування переходять або внаслідок волевиявлення іншої особи (дарування, спадкування за заповітом) або в результаті усталених у суспільстві та закріплених у відповідних правових нормах відносин щодо переходу права власності від померлих до живих (спадкування за законом) і можуть мати як активи, так і пасиви, отже отримання спадщини/дарунків не є доходом; 3) елементи податку на доходи фізичних осіб (платники, об'єкт, ставки, пільги тощо) відмінні від елементів правового механізму платежу, пов'язаного з отриманням спадщини та дарунків; 4) оподаткування спадщини та дарунків має власний генезис, відмінний від генезису оподаткування доходів фізичних осіб; 5) глава IV ПК України містить окрему статтю, присвячену врегулюванню оподаткування спадщини/дарунків (ст. 174), що ускладнює її юридичну конструкцію; 6) місце отримання спадщини/дарунку та місце сплати податку на доходи фізичних осіб може не співпадати, що ускладнює механізм сплати податку на доходи фізичних осіб та його адміністрування; 7) при сплаті платежів, пов'язаних із отриманням спадщини чи дарунків, враховується не фактична платоспроможність платника, а вартість спадщини чи дарунку.

Список використаних джерел:

1. Рядінська В.О. Правове забезпечення становлення та розвитку системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / ДНДІ МВС України. Київ, 2015. 569 с.
2. Кучерявенко М.П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 1997. 470 с.
3. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. Общая часть : в 6 т. Харьков: Право, 2002. Т. 1. Ч. 2 : Генезис налогового регулирования. 665 с.
4. Кузнецова Е.Е. Спорные вопросы регулирования предмета (объекта) и базы подоходного налога с физических лиц. Журнал российского права. 2002. № 8. С. 60–66.
5. Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право : учебн. Москва : Налоги и финансовое право, 1998. 614 с.
6. Брызгалин А., Головкин А., Зарипов В. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации. Хозяйство и право. 1999. № 3. С. 3–10.
7. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. Київ : Port-Royal, 2001. 593 с.
8. Тучак Т.В. Оподаткування спадщини : дис. ... канд. економ. наук : 08.00.08. Київ, 2007. 212 с.
9. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40–44. Ст. 356.
10. Химичева Н.И., Комягин Д.Л., Орлов М.Ю. и другие. Финансовое право : учебник / отв. редактор Н.И. Химичева. 2-е изд. перераб. и доп. Москва : Юристъ, 2000. 600 с.
11. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
12. Химичева Н.И., Комягин Д.Л., Орлов М.Ю. и другие. Финансовое право : учебник / отв. редактор Н.И. Химичева. 2-е изд. перераб. и доп. Москва : Юристъ, 2000. 600 с.
13. Пепеляев С.Г., Гаджиев Г.А. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного суда Российской Федерации : учебн. пособ. Москва : ФБК-ПРЕСС, 1988. 349 с.
14. Лебедев В.А. Финансовое право. 2-е изд. Санкт-Петербург, 1889. 314 с.
15. Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. Санкт-Петербург : Европейский дом, 2002. 610 с.
16. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. Санкт-Петербург, 1899. 508 с.
17. Музика-Стефанчук О.А. Оподаткування доходів громадян як доходне джерело бюджетів: зарубіжний досвід. Порівняльне правознавство: сучасний стан і перспективи розвитку. Київ : Логос, 2010. С. 344–346.
18. Шапошнікова Н. Визначення категорії пасивного доходу у податковому праві. Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. 2010. № 2. С. 28–34.
19. Швагер О.А. До питання механізму включення податку на пасивні доходи до складу податкових надходжень державного бюджету. URL: http://lib.uabs.edu.ua/library/P_Visnik/Numbers/2_7_2012/07_02_10.pdf (дата звернення: 11.10.2017).
20. Парнюк В. Определение понятия «доход» в экономической теории. Экономика Украины. 2012. № 3. С. 36–48.