

Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право
УДК 347.73

Маринчак Євген Степанович

кандидат юридичних наук, юрист

Маринчак Евгений Степанович

кандидат юридических наук, юрист

Marynchak Yevhen

PhD in Law, Lawyer

ІСТОРИОГРАФІЯ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОЇ КАТЕГОРІЇ

«ПЛАТНИК ПОДАТКУ НА ДОХОДИ»

ИСТОРИОГРАФИЯ ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЙ КАТЕГОРИИ

«ПЛАТЕЛЬЩИК НАЛОГА НА ДОХОДЫ»

THE HISTORIOGRAPHY OF THE PUBLIC FINANCIAL CATEGORY

«INCOME TAXPAYER»

Анотація. У статті здійснено ретроспективний аналіз наукових поглядів на правову категорію «платник податку на доходи». Розглядаються наукові позиції щодо правової детермінації фінансово-зобов'язаної, по відношенню до держави, особи. Досліджуються історичні періоди генезису та розвитку наукових положень про правову категорію «платник податку на доходи». Робляться висновки про рівень дослідженості цієї проблематики. Також удосконалено історичні аспекти появи та розвитку правового статусу платника податку на доходи на теренах України. Оподаткування доходів фізичних осіб обумовлювалося передусім потребою у фінансових ресурсах, необхідних для створення сучасних централізованих фондів коштів держави та

вдалою практикою введення прибуткового оподаткування в XIX ст. західноєвропейськими державами. Цей податок став основою для побудови податкової системи початку XX ст. У радянську добу прибуткове оподаткування фізичних осіб існувало як об'єктивна реальність, що не була належним чином обґрунтована на науковому рівні. Це було пов'язане з низкою об'єктивних чинників, серед яких: політичний режим, планова економіка, мінливе законодавство тощо. Зі здобуттям незалежності України, наукові погляди були спрямовані на західноєвропейську податкову систему та відповідні правові положення в частині правового статусу платників податку. Активне наукове розроблення дало змогу закласти фундамент сучасного податкового права України.

Ключові слова: *платник податку, фізична особа, прибутковий податок, історіографія, податок на доходи.*

Анотація. *В статті здійснений ретроспективний аналіз наукових поглядів на правову категорію «плательщик налога на доходи». Рассматриваются научные позиции по правовой детерминации финансово-обязанной по отношению к государству, личности. Исследуются исторические периоды генезиса и развития научных положений о правовой категории «плательщик налога на доходи». Делаются выводы об уровне изученности этой проблематики. Также изучены исторические аспекты появления и развития правового статуса плательщика налога на доходы на территории Украины. Налогообложение доходов физических лиц обуславливалось прежде всего необходимостью в финансовых ресурсах, необходимых для создания современных централизованных фондов денежных средств государства и удачной практикой введения подоходного налогообложения в XIX в. западноевропейскими государствами. Этот налог стал основой для*

построения налоговой системы начале XX в. В советские времена подоходное налогообложения физических лиц существовало как объективная реальность, которая не была должным образом обоснована на научном уровне. Это было связано с рядом объективных факторов, среди которых: политический режим, плановая экономика, изменчивое законодательство и т.д. С обретением независимости Украины, научные взгляды были направлены на западноевропейскую налоговую систему и соответствующие правовые положения в части правового статуса налогоплательщиков. Активные научные разработки позволили заложить фундамент современного налогового права Украины.

Ключевые слова: *налогоплательщик, физическое лицо, подоходный налог, историография, налог на доходы.*

Summary. *The author presents a retrospective analysis of scientific views on the legal category «income taxpayer». The author examines the positions in regards of the legal determination of an individual financially-obligated towards the state individual. Historical periods of genesis and development of scientific regulations on the legal category «income taxpayer» are researched in the article. Conclusions are made about the level of research of this question. Also, were researched the historical aspects of the emergence and development of the legal status of the taxpayer on income in Ukraine. The taxation of personal income was conditioned primarily by the need for mobilization of financial resources necessary for the creation of modern centralized funds of the state and by the practice of introducing income tax in XIX century in Western Europe. This tax became the basis for building the tax system of the early twentieth century. During Soviet times, the taxation of individuals existed as an objectively existing reality, which was not properly grounded at the scientific level. This was due to a number of objective factors, among which: political regime, planned economy, changing legislation and so*

on. With the advent of Ukrainian independence, scientific views were directed at the Western European tax system and the relevant legal provisions regarding the legal status of taxpayers. Active scientific research has made it possible to lay the foundation for modern tax law of Ukraine.

Key words: *taxpayer, individual, income taxpayer, historiography, income tax.*

Постановка проблеми. Історіографія наукових поглядів на правову категорію «платник податку на доходи» сягає XVIII – XIX ст., а науковий пік припав на XX ст. Передусім варто звернути увагу на те, що науковці орієнтувалися на законодавчі норми, якими встановлювався обов'язок зі сплати фізичними особами податку з їхнього доходу. Тому наукові погляди доцільно досліджувати виходячи з трьох періодів розвитку податкового законодавства, чинного в різні часи на території України: 1) XVIII ст. – початок XX ст. – зроблено перші спроби оподатковувати доходи фізичних осіб, у формі промислових податків, патентних зборів та особистих податків; закладено наукове обґрунтування доцільності введення в законодавчий простір загального прибуткового податку; 2) XX ст. – запровадження прибуткового податку громадян (наукові погляди за радянської доби); 3) XXI ст. – сучасний етап оподаткування доходів фізичних осіб (наукові погляди в незалежній Україні та провідних державах світу).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Ретроспективний аналіз наукових поглядів на правову категорію «платник податку на доходи» здійснювали представники доктрини фінансового права, такі як Л.К. Воронова, Д.О. Гетманцев, О.О. Головашевич, Д.О. Білінський, Н.Л. Губерська, С.Т. Кадькаленко, М.П. Кучерявенко, Р.М. Лещенко, О.А. Лукашев, І.М. Мусійчук, С.О. Ніщिमна, З.І. Перощук, Н.Ю. Пришва та

інші.

Наукові позиції щодо генезису та розвитку правової категорії «платник податку на доходи» є складовою частиною доктринальних положень фінансового права України, у зв'язку з чим потребують нових наукових досліджень в цьому напрямку.

Мета статті — дослідження історіографії наукових позицій щодо правової категорії «платник податку на доходи» виходячи з трьох періодів її розвитку.

Виклад основного матеріалу. Поняття — це форма мислення людини. Відмітна риса поняття – те, що за його допомогою різні предмети, властивості та відносини відображаються в людській свідомості через їх сутнісні ознаки [1]. Для наукового пізнання певного правового явища, як найабстрактнішого поняття про об'єктивну реальність, з нього необхідно виокремити правові категорії, тобто абстрактно-логічні форми цієї реальності. Стосовно цього, А.М. Васильєв зазначає, що під правовою категорією розуміють наукове поняття, що виступає як інструмент наукового мислення і служить для відображення об'єктивної сутності правових явищ [2]. Варто зауважити, що без глибокого розуміння змісту норм права неможливі їх ефективна реалізація, систематизація, формування правової культури та правосвідомості, розроблення та ухвалення нових норм. З'ясувати справжній зміст правової норми, лише просто ознайомившись з її текстом, неможливо. Це зумовлено особливостями самих норм права, формами їх функціонування та зовнішнього вираження [3, с. 137]. Правова доктрина – об'єктивно обумовлена, тривка система поглядів на право та пов'язані з ним правові явища. Авторитет доктрини, а точніше, поглядів, які становлять її зміст, заснований на об'єктивному процесі функціонування правових елементів та явищ [4]. Доктринальне

тлумачення норм права займає важливе місце в системі права. І це не випадково, бо дозволяє розв'язати складні питання реалізації правових норм, особливо в процесі застосування останніх відповідними суб'єктами правовідносин [3, с. 149].

На першому досліджуваному етапі наукові погляди на правову категорію «платник податку на доходи» не зосереджувалися на детермінації правового статусу суб'єктів оподаткування (фізичних або юридичних особах) і ґрунтувалися на нормативістських позиціях. Як зазначає І.В. Ганусенко, наукові позиції залежали від стадій розвитку законодавства з оподаткування: 1) із 1721 до 1775 р., коли була встановлена система оподаткування у вигляді приватних промислових зборів та купецької подушної податі; 2) із 1775 до 1824 р. щодо введенням в дію системи гільдійських зборів із оголошених капіталів; 3) із 1824 до 1865 р. стосовно закріплення станової патентної системи оподаткування торгівлі та промислів; 4) із 1865 до 1898 р., коли була встановлена патентно-прибуткова система оподаткування [5, с. 12–17]. Історично майнові податки (поземельний, промисловий) з'явилися раніше від прибуткового оподаткування. Але прибутковий податок, як особовий, за своїм економічним змістом зручніший і дохідніший проти реальних податків, бо останні стосуються якого-небудь окремого джерела доходу, тоді як об'єкт прибуткового оподаткування – різного роду доходів, незалежно від джерела їхнього походження [6, с. 13].

Фінансовий устрій ХІХ ст., чинний, зокрема, на території України, не дозволяв запровадити дієві законодавчі механізми для оподаткування загальних доходів громадян через нерозвиненість адміністрування податків, тому оподатковувались окремо визначені доходи та соціальні становища осіб, що отримували доходи. Е.М. Берендтс стосовно оподаткування пасивних доходів зазначає, що «доходи від грошових

капіталів можуть обкладатися двома способами: в складі загального прибуткового податку або за допомогою податку на грошовий капітал». Найвдаліше, звичайно, оподаткування загальним прибутковим податком, однак «введення загального прибуткового податку можливе тільки тоді, коли фінансова система досягла високого ступеня розвитку». Держава не може чекати, коли фінансовий устрій досягне рівня, який дозволить перейти від простих до досконаліших форм оподаткування та залишити без оподаткування значну частину доходів, що отримують громадяни [7, с. 349–350]. У цей період фінансово-правова наука орієнтувалася на визначення правового статусу осіб, що займалися торговельною та промисловою діяльністю з урахуванням вимог станового, класового, зокрема митного, промислового (торговельного, дещо згодом банківського, акціонерного та іншого) законодавства. Промисловий податок був передумовою, що дозволила запровадити оподаткування доходів фізичних осіб. Тут також потрібно згадати таких дослідників, як Л.О. Зайденман [8], С.О. Корф [9], Ф. Лассаль [10], В.Н. Лешков [11], І.Х. Озеров [12], К.Г. Рау [13], І.Т. Тарасов [14; 15]. Вказані науковці акцентували увагу не суто на фінансово-правових механізмах оподаткування доходів, а взагалі на значенні таких відносин у системі права, зокрема державного (публічного). У їхніх дослідженнях домінували нормативістські підходи щодо ототожнення, з методологічного погляду, фінансово-правової норми, як частини публічного права. Робився детальний аналіз правового становища купців як суб'єктів оподаткування — купецького, згодом гільдійського збору, міщан та інших посадських людей, що мали право на дріб'язковий торг без сплати спеціального податку на право торгівлі, а зобов'язані були сплачувати тільки подушну подать [5, с. 12–17].

З другого боку, на науковому рівні, досліджуваного періоду,

виокремлювали дискримінаційні елементи в правовому статусі платників обов'язкових платежів. Тодішні правознавці звертали увагу на нерівномірному та не загальному розподілі податкового (торговельного) обкладання за становими групами населення та на обмеженнях у торговельних правах для певних категорій осіб. У доктрині того історичного періоду, в аспекті охарактеризованого вище становища відповідних осіб як платників податку, насамперед йшлося про процедуру нерівномірного розподілу гільдійських податей і причини ухилення купецтва від їх сплати, можливості наповнення скарбниці держави шляхом поліпшення статусу платників податків відповідно до їхніх економічних очікувань, усунення множинності нормативно-правових актів, що закріплюють порядок оподаткування осіб, які займалися торгівлею та промислами. Натомість, із 14.11.1824 р., після ухвалення акта «Додаткова постанова про устрій гільдій і про торгівлю інших станів» [5], науковці почали порівнювати обкладання осіб податками (квитковим збором) на доходи за їхніми становими правами платників, відводячи кожному станові особливі торговельні права залежно від кількості торговельних і промислових закладів. Наукова думка не оминула можливість менш забезпеченої категорії населення вступати в гільдії з метою розвитку малого підприємництва для наповнення грошовими коштами державної скарбниці та створення стабільної фінансової системи. Тут потрібно наголосити на тому, що після набрання чинності 1898 р. «Положення про державний промисловий податок» для науковців у сфері фінансового права із метою визначення правового статусу платників податків великий інтерес становили коефіцієнти оподаткування вказаних осіб. Наприклад, як вказує І.В. Ганусенко, промисловий податок складався з суми викупу промислового свідоцтва, коли ціна диференціювалася на підставі географічного коефіцієнта

(стосовно розподілу на 4 класи відповідно до ступеня розвитку торгівлі та промисловості, за винятком столичних міст). Особисті промисли також поділялися на розряди залежно від виду діяльності [5, с. 12–17]. Тобто, правовий статус платника промислового податку (у формі відсоткового збору загальної суми основного капіталу) залежав від адміністративно-територіальних одиниць та економічного розвитку регіонів держави, в яких такий платник здійснював господарську діяльність. Науковці активно досліджували особливості оподаткування доходу осіб відповідно до просторових ознак, особистих промислів фізичних осіб, розміру доходу (прибутку) тощо.

Необхідно окремо звернути увагу на таких видатних науковців у галузі фінансово-правової науки, як А.О. Ісаєв [15], В.О. Лебедев [16], М.Ф. Орлов [17], М.М. Сперанський [17], М.І. Тургенєв [17] та І.І. Янжул [18]. Саме з цими науковцями пов'язане зародження та розвиток фінансово-правової науки Східної Європи, на початковому етапі становлення якого проходило нагромадження знань з основних інститутів — бюджету, податків, державного кредиту. Остаточне виділення фінансового права з фінансової науки в самостійну галузь знань відбулося в кінці XIX – на початку XX століття та пов'язане з фундаментальними працями В.О. Лебедева «Фінансове право» [16] та І.І. Янжула «Основні начала фінансової науки: вчення про державні доходи» [18].

Питання щодо чіткого визначення кола платників податків на той час було одним з основних у фінансово-правовій науці. Видатний науковець І.І. Янжул найповніше систематизував та узагальнив науково-практичні погляди щодо платників прямих податків. За І.І. Янжулом, усі члени суспільства повинні нести податковий тягар, усі піддані або громадяни, які беруть участь у вигодах державного життя (користуються

певними державними послугами), зобов'язані нести тягар, пов'язаний з цими вигодами; обов'язок сплачувати податки, згідно з принципами науки, поширюється на всі фізичні та юридичні особи, які живуть або перебувають у межах держави, і будь-які вилучення з цього обов'язку для окремих осіб, станів, земств, міст являють собою явну несправедливість і повинні підлягати безумовному засудженню [18, с. 247]. Науковець виокремив принцип резидентства та обґрунтував його перевагу над принципом громадянства (підданства), хоча сам термін «резидент» не використовував. Через швидке зростання економічних зв'язків між державами в ХІХ ст. «розподіл платників податків на громадян (підданих) та іноземців втрачав актуальність, бо силою суспільно-економічних перетворень у європейських державах, фізичні особи користувалися послугами декількох держав. У цей час (друга половина ХІХ ст.) у цивілізованих державах неприязного ставлення до іноземців не існує; сотні тисяч їх більш-менш постійно мешкають у державі; саме пересування відбувається так швидко, що робити відмінними податки з іноземців і своїх підданих видається практично незручним: уряди уникають тих надмірних поборів, які могли б змусити іноземців виїхати з держави, тим більше, що останні часто являють собою дуже вигідний елемент населення, але обтяжують їх тими же податком, які лежать і на підданих» [18, с. 248–249]. Науковцем також була звернута увага на принцип територіальності походження джерела доходу з певної податкової юрисдикції: «іноземці, що не живуть в країні, але отримують з неї дохід, підлягають оподаткуванню тими самими прямими податками, які справляються з підданих» [18, с. 249]. Проте співвідношення цих принципів оподаткування платників податків (громадянства, резидентства, територіальності походження доходів), на яких мав ґрунтуватись правовий статус, не був досліджений фінансово-правовою

наукою Східної Європи.

У XIX ст. домінувала наукова позиція професора Імператорського Казанського університету Д.М. Львова, який зауважував, що суб'єкт податку — кожен громадянин держави. Якщо держава має право на стягнення майнових жертв, то, з другого боку, цьому праву відповідає зобов'язання кожного громадянина виділяти на користь держави частину свого надбання. Кожен громадянин, що володіє відповідною частиною матеріальних коштів, зобов'язаний відбувати повинності на користь держави [19, с. 286–287]. Відповідна доктринальна позиція в різних варіаціях простежувалась у наукових працях XIX ст. та стосувалась безумовного закріплення в правовому статусі платників податку на доходи податкового обов'язку, у формі повинності сплачувати податки, збори та інші обов'язкові платежі «на користь державі». У цьому разі простежується публічно-правова природа податкового обов'язку.

Науковець Е.М. Берендтс також співвідносить податкові зобов'язання з повинностями. «Зобов'язання сплачувати законодавчо встановлені податки та збори відповідає зобов'язанню виконувати законні повинності, бо такою підставою служить публічно-правовий зв'язок. Громадянин (або підданий) держави перебуває з нею не в договірному зв'язку, що встановлюється правочином, а тому окремо взятий громадянин не може самостійно визначити свою участь у покритті державних витрат» [7, с. 44]. Виходячи з цієї диспозиції, науковець зазначає, що «податкове зобов'язання не наслідок звернення до держави по певну послугу; воно існує незалежно від певних особливих відносин між державою та громадянами; зобов'язання існує силою закону і його вимог, що спрямовані на громадян, які підлягають оподаткуванню, виходячи з законодавчо встановлених критеріїв» [7, с. 252]. Тобто на науковому рівні обґрунтовується не приватно-правова, а публічна

природа оподаткування – саме через публічно-правовий зв'язок громадянина (підданого) та держави. Також з цієї наукової позиції можна простежити нормативістський підхід до праворозуміння правового статусу платника податків.

До того ж науковці в цьому контексті деталізували специфіку, наслідки та проблемні питання переходу з патентної на прибуткову систему оподаткування, тобто від оподаткування доходу осіб за становим принципом до оподаткування залежно від загального доходу та принципу громадянства (підданства), а в подальших наукових розробках — від принципу резидентства фізичної особи. Е.М. Берендтс зазначає, що, «залучаючи кошти громадян для покриття державних витрат, держава може обкласти податками весь дохід, що отримують громадяни незалежно від джерел походження — в цьому разі ми маємо справу з загальним прибутковим податком. Також держава може оподатковувати окремі доходи, отримувані з різних джерел. Або, навпаки, держава може не оцінювати дохід громадян та оподатковувати особу громадянина залежно від стану, класу — в цьому разі ми маємо справу з особистим податком. Водночас держава може оподатковувати чистий дохід громадян або взагалі осіб, що перебувають у межах державної території» [7, с. 278–279]. «Прибутковий податок має бути загальним. Іншими словами, суб'єктами прибуткового податку мають бути всі громадяни, незалежно від їхнього класу або професії» [7, с. 385].

Отже, на першому досліджуваному етапі був закладений фундамент у формі наукового обґрунтування оподаткування фізичних осіб, з позиції публічно-правових відносин між державою та громадянином (підданим). Також започатковувалися дослідження стосовно інших осіб – негромадян (підданих), що перебувають на території держави.

Другий етап дослідження наукових поглядів на правову категорію

«платник податку на доходи» стосується введенням в законодавчий простір прибуткового податку. Мінливе податкове законодавство першої половини ХХ ст. вплинуло на фінансово-правову науку, яка в частині визначення платників податку на доходи здебільшого орієнтувалася на дореволюційну доктрину. Так, М.М. Соболев співвідносить фізичних осіб – платників податків на доходи з економічним зв'язком з державою. «Якщо подивитися на становище осіб, що сплачують податки, відносно тієї держави, що встановила такий обов'язок, то можна погодитися, що ці особи сплачують податки відповідно до ступеня економічного зв'язку з цією країною. Піддані такої держави всім своїм життям пов'язані зі своєю країною, вся їхня господарська діяльність проходить у межах держави — відповідно до цього найширші є їхні податкові обов'язки. Якщо іноземець приїде до чужої держави та зосередить у ній свою господарську діяльність, то він буде прирівняний до підданих першої категорії та буде сплачувати всі податки, що лежать на підданих, хоч він іноземець» [20, с. 64]. Тобто науковець обґрунтовує принцип резидентства, хоч цей термін-дефініцію також, як І.І. Янжул, не зазначає у своїй праці. Інший цікавий момент — така наукова позиція висловлена 1925 року, в час коли, по-перше, податкове законодавство до платників прибуткового податку вже відносило громадян та іноземців, по-друге, підданих першої категорії вже не існувало [21; 22]. Також слід звернути увагу на те, що на рівні доктрини проводили систематизацію окремих соціально-професійних груп нової буржуазії за критерієм соціального статусу та сфери ведення підприємницької діяльності, виділяючи біржовиків, валютників, заводовласників, комісіонерів, лихварів (дисконтерів), орендарів, рантьє, підрядників, посередників, промисловців, торгівців, фабрикантів тощо. Економічна діяльність цих осіб-підприємців також оподатковувалася прибутковим податком. До речі, Г.О. Вітренко, провівши аналіз

літератури 1920-х років, стверджував про факт активного функціонування в державі приватного підприємництва, існування упередженого ставлення партії більшовиків до нової буржуазії та диференційованого підходу до проблем приватного капіталу та його представників [23, с. 112]. Цікавим тут є те, що, Г.О. Вітренко, як і науковці кінця XIX, також звертав увагу на дискримінаційні аспекти оподаткування по суті тих самих категорій платників податків, з різницею як у формі державного устрою, так й політичного режиму. Для дослідників того історичного періоду характерним напрямком наукових розробок було висвітлення проблемних аспектів правого становища представників нової буржуазії (насамперед фізичних осіб), специфіки процесу ведення ними приватного підприємництва, а також виділення відмінностей непманів – приватних підприємців в період нової економічної політики (надалі – НЕП) від інших суспільних верств (непідприємницьких соціальних верств). У процесі становлення радянської буржуазії Ю.П. Волосник виділяє п'ять етапів: 1) етап зростання цієї верстви, бо держава гостро потребувала грошових коштів та ініціативи непманів із метою відновлення народного господарства та налагодження економічних зв'язків між містом і селом (1921 р. – початок 1924 р.); 2) етап істотного посилення регуляційного впливу й адміністративного контролю радянської держави за діяльністю непманів, зокрема через наступ на приватний капітал із метою витіснення його з товарообігу (весна – осінь 1924 р.); 3) етап лібералізації умов приватнопідприємницької діяльності нової буржуазії, що супроводжувався деяким послабленням адміністративного та податкового тиску на представників приватного капіталу (кінець 1924 р. – 1925 р.); 4) етап наступу радянської держави на нову буржуазію з метою витіснення її представників із багатьох галузей народного господарства та ринків сировини (1926–1927 рр.); 5) етап згортання приватного підприємництва

— під жорстким адміністративним тиском держави відбувається швидке згорання підприємництва, його перехід до тіньової сфери економіки, скорочення чисельності підприємницького корпусу (кінець 1927 р. – початок 1928 р.) [24]. Стосовно цього, потрібно наголосити, що більшість науковців звертали увагу на невизначеність правового статусу нової буржуазії як платників прибуткового податку через брак належного правового регулювання. Також варто звернути увагу, що оподаткування залежало від виду економічної діяльності, так селяни сплачували натуральний податок, який в різні роки становив від 30% готової продукції.

Пізніше на рівні доктринальних доробків окремих наголос робився на зв'язку платника податку з податковим обов'язком. Зокрема, в цьому аспекті, варто згадати монографію В.П. Дяченка «Радянські фінанси в першій фазі розвитку соціалістичної держави» 1947 р., присвячену розбудові фінансової та податкової організації в період воєнного комунізму та перших років НЕПу [25], Б.М. Бабія «Історія держави і права Української РСР (1917–1960)» 1961 р., що стосується, зокрема, фінансово-правових аспектів діяльності платників податку на доходи у відбудовчий період [26]. Також цікаві напрацювання комплексного міждисциплінарного характеру стосовно захисту прав платників податку на доходи в радянський період, наприклад дослідження А.І. Елістратова [27], В.В. Малькова [28], В.В. Сажиної [29], В.І. Ремнева [30], Н.Ю. Хаманева [31], М.В. Карасьової [32], М.Д. Загряцкова [33], Ю.М. Козлова [34; 35] та інших. У цих працях досліджено питання державно-правових відносин щодо справляння обов'язкових платежів.

Фінансово-правова наука, в правовій доктрині Радянського Союзу, набула вагомого значення в другій половині ХХ ст., у зв'язку з необхідністю відновлення економіки, знищеної Другою світовою війною.

Лише з цього часу, прибуткове оподаткування фізичних осіб та їх правовий статус набули нового значення для мобілізації коштів до централізованих публічних фондів. Загалом, з вищенаведеного аналізу можна побачити, що в радянські часи науковці приділяли опосередковану увагу проблематиці правового статусу платника податку, бо в СРСР не існувало ринкових відносин та вільного руху фінансових ресурсів. Тому наукові погляди та податкове законодавство не еволюціонували такими швидкими темпами, як, наприклад, у Західній Європі.

В 90-х роках ХХ ст. наша держава знаходилась в перехідному періоді від планової економіки до ринкових відносин. Через законодавчу невизначеність, наявність у державі значної кількості відносин, що не були законодавчо врегульовані, дію нормативно-правових актів, що неможливо було застосувати в нових умовах, фінансово-правова доктрина не була сформована, а діяли наукові положення радянської доби зі змінами відповідно до нових умов. Третій, сучасний, етап наукових поглядів на правову категорію «платник податку на доходи», по суті, бере свій початок лише в ХХІ ст. та характеризується узгодженням норм національного податкового законодавства з західноєвропейськими принципами. Внаслідок імплементації міжнародних публічно-правових норм, податкових норм провідних держав світу вдалося закласти фундамент нової доктрини фінансового права України. Це створило передумови для ухвалення Податкового кодексу України, який систематизував податкові правовідносини та загалом позитивно вплинув на фінансове законодавство. Остаточну розбудову нової наукової думки щодо сучасних фінансових правовідносин зробила видатний науковець Л.К. Воронова в своїй праці «Доктрина фінансового права та фінансового законодавства у сучасний період» [36], що становить складову частину «Правової доктрини України» [37]. Сучасні наукові позиції на правову

категорію «платник податку на доходи» ґрунтуються на дослідженні окремих її складників; виділенні правових дефініцій та співвіднесення їх з метою визначення податкової юрисдикції держави та правового статусу платників податків.

Висновки. Отже, тривала історіографія наукового розроблення правової категорії «платник податку на доходи» свідчить про значний ступінь її дослідженості. Кожен етап наукових поглядів на цю категорію залежав від конкретного історичного періоду та відповідного податкового законодавства. На сучасному етапі у фінансово-правовому доробку активно обговорюються питання правового статусу платника податку на доходи, зокрема його сутності, компетенції фіскальних органів, обсягу обов'язків та прав платників податків. Нові ж напрацювання вкрай потрібні в частині податкової юрисдикції держави, правового статусу та критеріїв детермінації резидентського статусу платників податків.

Література

1. Войшвилло В.К. Понятие как форма мышления: логико-гносеологический анализ. М. : Изд. МГУ, 1989. - 239 с.
2. Васильев А.М. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права. М. : Юридическая литература, 1976. - 264 с.
3. Кармаліта М.В. Правова доктрина — джерело (форма) права : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01; КНУТШ. Київ, 2012. - 199 с.
4. Євграфова Є.П. Доктринальне тлумачення норм права (законів): природа і здійснення. Вісник Академії правових наук України. - 2010. - № 2 (61). - С. 40–51.
5. Ганусенко І.В. Учение о налоге на предпринимательскую

- деятельность в русской юриспруденции XIX — начала XX вв. Сибирский юридический вестник. - 2012. - № 1. - С. 12–17.
6. Пепеляев С.Г. Подоходный налог — принципы и структура. М. : Аудиторская фирма «Контакт», 1993. - 88 с.
 7. Берендтс Е.Н. Русское финансовое право : лекции, читанные в Императорском училище правоведения [Электронный ресурс]. СПб.: типолитогр. С.-Петербургской одиночной тюрьмы, 1914. - С. 349–350. URL: <http://www.library6.com/books/720086.pdf>.
 8. Зайденман Л.О. Порядок и способы обжалования административных распоряжений и постановлений. СПб. : Типография товарищества печатного и издательского дела «Труд», 1904. - 136 с.
 9. Корф С.А. Русское государственное право : в 2 ч. М. : Изд-во А. Скоропеч, А. Левенсон, 1915. - Ч. 1. - 321 с.
 10. Lassalle F., Bucher L. Das System der erworbenen Rechte. Leipzig : J.U. Brodhaus, 1861. - 517 p.
 11. Лешков В.Н. Русский народ и государство / сост., предисл., примеч. А. Д. Каплина; отв. ред. О. А. Платонов. М. : Институт русской цивилизации, 2010. - 688 с.
 12. Озеров И.Х. Экономическая Россия и ее финансовая политика на исходе XIX и в начале XX века / издание Д. С. Горшкова. М. : Тип. т-ва И. Н. Кушнерев и К, 1905. - 259 с.
 13. Рау К.Г. Основные начала финансовой науки. [перев. с нем.]. СПб.: Изд. А. Корсака, 1867. - Т. I. - 305 с.
 14. Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права. Ярославль, 1883. - 710 с.
 15. Тарасов И.Т., Исаев А.А. Финансы и налоги : очерки теории и политики. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового

- права России»), 2004. - Т. 4. - 618 с.
16. Лебедев В.А. Финансовое право. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2000. - Т. 2. - 460 с.
 17. Сперанский М.М., Тургенев Н.И., Орлов М.Ф. У истоков финансового права. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 1998. - Т. 1. - 429 с.
 18. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2002. - Т. 3. - 555 с.
 19. Львов Д. М. Курс финансового права. Казань, 1888. - 521 с.
 20. Соболев М.М. Очерки финансовой науки (общедоступные беседы) [Электронный ресурс]. - Харьков : Пролетарий, 1925. URL: <http://books.e-heritage.ru/book/10076789>
 21. Декрет Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета и Совета Народных Комиссаров РСФСР от 10 ноября 1917 года. Об уничтожении сословий и гражданских чинов [Электронный ресурс]. - URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_22.htm.
 22. Конституция (Основной Закон) Союза Советских Социалистических Республик (Принята II Всесоюзным съездом Советов 31 января 1924 года) [Электронный ресурс]. - URL: [https://ru.wikisource.org/wiki/%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D1%81%D1%82%D0%B8%D1%82%D1%83%D1%86%D0%B8%D1%8F_%D0%A1%D0%A1%D0%A1%D0%A0_\(1924\)_%D0%BF%D0%B5%D1%80%D0%B2%D0%BE%D0%BD%D0%B0%D1%87%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0%D1%8F_%D1%80%D0%B5%D0%B4%D0%B0%D0%BA%D1%86%D0%B8%D1%8F](https://ru.wikisource.org/wiki/%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D1%81%D1%82%D0%B8%D1%82%D1%83%D1%86%D0%B8%D1%8F_%D0%A1%D0%A1%D0%A1%D0%A0_(1924)_%D0%BF%D0%B5%D1%80%D0%B2%D0%BE%D0%BD%D0%B0%D1%87%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0%D1%8F_%D1%80%D0%B5%D0%B4%D0%B0%D0%BA%D1%86%D0%B8%D1%8F)
 23. Вітренко Г.О. Фінансова політика в період непу: сучасна історіографія. Наукові праці. Миколаїв : МДГУ ім. П. Могили,

2007. - Т. 74. - Вип. 61. - С. 111-115.

24. Волосник Ю. П. Нова буржуазія України та розвиток приватнопідприємницької діяльності на фінансовому ринку в роки непу. Харків : НМЦ «СД», 2002. - 384 с.
25. Дьяченко В.П. Советские финансы в первой фазе развития социалистического государства. М. : Госфиниздат, 1947. - Ч. 1 (1917-1925). - 476 с.
26. Бабій Б. М. Історія держави і права Української РСР (1917-1960). К. : Видавництво Академії наук Української РСР, 1961. - 366 с.
27. Елистратов А.И. Административное право : лекции А. И. Елистратова / Моск. об-во нар. ун-тов. М. : Тип. т-ва И. Д. Сытина, 1911. - 235 с.
28. Мальков В.В. Советское законодательство в жалобах и заявлениях. М. : Изд-во Моск. ун-та, 1967. - 108 с.
29. Сажина В.В. Историко-теоретические аспекты административной юстиции — основной формы юрисдикционного контроля за деятельностью публичной администрации. Научные труды Академии управления. Мн. : Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь, 2006. Раздел IV. Право. - С. 735–747.
30. Ремнев В. И. Право жалобы в СССР. М. : Юрид. лит., 1964. 132 с.
31. Хаманева Н.Ю. Право жалобы граждан в европейских социалистических странах : монография / отв. ред. В. И. Ремнев. М. : Наука, 1984. - 109 с.
32. Карасева М.В. Конституционное право граждан СССР на обжалование. Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 1989. - 150 с.
33. Загряцков М.Д. Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве. Развитие идеи и принципов административной юстиции. Административный процесс и право

- жалобы в советском законодательстве. Административно-финансовое распоряжение и финансовая жалоба. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Право и Жизнь, 1925. - 244 с.
34. Козлов Ю.М. Институт права жалобы по советскому административному праву : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук. М., 1953. - 27 с.
35. Козлов Ю.М. Государственное управление и административное право. М. : Юрид. лит., 1978. - 360 с.
36. Воронова Л.К. Доктрина фінансового права та фінансового законодавства у сучасний період / Правова доктрина України. Х. : Право, 2013. Т. 2 : Публічно-правова доктрина України. - С. 417–448.
37. Правова доктрина України : у 5 т. Х. : Право, 2013.

References

1. Vojshvylo V.K. Ponjatyе kak forma myshlenyja: loghyko-gnoseologhycheskyj analiz. М. : Yzd. MGhU, 1989. - 239 s.
2. Vasylyj'ev A.M. Pravovыe kateghoryy. Metodologhycheskye aspekty razrabotky systemы kateghoryj teoryy prava. М. : Jurydycheskaja lyteratura, 1976. - 264 s.
3. Karmalita M.V. Pravova doktryna — dzherelo (forma) prava : dys. na zdobuttja nauk. stupenja kand. juryd. nauk : spec. 12.00.01; KNUTSh. Kyjiv, 2012. - 199 s.
4. Jevghrafova Je.P. Doktrynaljne tlumachennja norm prava (zakoniv): pryroda i zdijsnennja. Visnyk Akademiji pravovykh nauk Ukrajinu. - 2010. - # 2 (61). - S. 40–51.
5. Ghanusenko Y.V. Uchenye o naloghe na predprynimateljskuju dejatel'nostj v russkoj jurysprudencyu KhIKh — nachala KhKh vv.

Sybyrskij jurydicheskyj vestnyk. - 2012. - # 1. - S. 12–17.

6. Pepeljaev S.Gh. Podokhodnyj nalogh — pryncypy y struktura. M. : Audytorskaja fyрма «Kontakt», 1993. - 88 s.
7. Berendts E.N. Russkoe fynansovoe pravo: lekcyu, chytannye v Ymperatorskom uchylshhe pravovedenyja. [Elektronnyj resurs]. SPb. : typolytohr. S.-Peterburghskoj odynochnoj tjurjmy, 1914. - S. 349–350. URL: <http://www.library6.com/books/720086.pdf>.
8. Zajdenman L.O. Porjadok y sposoby obzhalovanyja admynystratyvnykh rasporyjazhenyj y postanovlenyj. SPb. : Typoghrafyja tovaryshhestva pechatnogho y yzdateljskogho dela «Trud», 1904. - 136 s.
9. Korf S.A. Russkoe ghosudarstvennoe pravo : v 2 ch. M. : Yzd-vo A. Skoropech, A. Levenson, 1915. - Ch. 1. - 321 s.
10. Lassalle F., Bucher L. Das System der erworbenen Rechte. Leipzig : J.U. Brodhaus, 1861. - 517 p.
11. Leshkov V.N. Russkyj narod y ghosudarstvo / sost., predysl., prytech. A. D. Kaplyna; otv. red. O. A. Platonov. M. : Ynstytut russkoj cyvylyzacyy, 2010. - 688 s.
12. Ozerov Y.Kh. Экономычeskaja Rossyja y ee fynansovaja polytyka na yskhode XIX y v nachale XX veka / yzdanye D. S. Ghorshkova. M. : Typ. t-va Y. N. Kushnerev y K, 1905. - 259 s.
13. Rau K.Gh. Osnovnyje nachala fynansovoj nauky. [perev. s nem.]. SPb. : Yzd. A. Korsaka, 1867. - T. I. - 305 s.
14. Tarasov Y.T. Oчерk nauky fynansovogho prava. Jaroslavlj, 1883. 710 s.
15. Tarasov Y.T., Ysaev A.A. Fynansы y nalogy : oчерky teoryy y polytyky. M. : Statut (v seryy «Zolotyje stranycы fynansovogho prava Rossyy»), 2004. - T. 4. - 618 s.
16. Lebedev V.A. Fynansovoe pravo. M. : Statut (v seryy «Zolotyje

- stranytsy fynansovogho prava Rossyy»), 2000. - T. 2. - 460 s.
17. Speranskyj M.M., Turghenev N.Y., Orlov M.F. U ystokov fynansovogho prava. M. : Statut (v seryu «Zolotyje stranytsy fynansovogho prava Rossyy»), 1998. - T. 1. - 429 s.
 18. Janzhul Y.Y. Osnovnye nachala fynansovoj nauky. Uchenye o ghosudarstvennykh dokhodakh. M. : Statut (v seryu «Zolotyje stranytsy fynansovogho prava Rossyy»), 2002. - T. 3. - 555 s.
 19. Ljvov D. M. Kurs fynansovogho prava. Kazanj, 1888. - 521 s.
 20. Sobolev M.M. Ocherky fynansovoj nauky (obshhedostupnye besedy). [Elektronnyj resurs]. Kharjkov : Proletaryj, 1925. URL: <http://books.e-heritage.ru/book/10076789>.
 21. Dekret Vserossyjskogho Centraljnogho Yspolnyteljnogho Komyteta y Soveta Narodnykh Komyssarov RSFSR ot 10 nojabrja 1917 ghoda. Ob unychtozhenyy soslovyj y ghrazhdanskykh chynov. [Elektronnyj resurs]. - URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_22.htm.
 22. Konstytucyja (Osnovnoj Zakon) Sojuza Sovetskykh Socyalystycheskykh Respublyk (Prynjata II Vsesojuznym sjezdom Sovetov 31 janvarja 1924 ghoda). [Elektronnyj resurs]. - URL: [https://ru.wikisource.org/wiki/%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D1%81%D1%82%D0%B8%D1%82%D1%83%D1%86%D0%B8%D1%8F_%D0%A1%D0%A1%D0%A1%D0%A0_\(1924\)_%D0%BF%D0%B5%D1%80%D0%B2%D0%BE%D0%BD%D0%B0%D1%87%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0%D1%8F_%D1%80%D0%B5%D0%B4%D0%B0%D0%BA%D1%86%D0%B8%D1%8F](https://ru.wikisource.org/wiki/%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D1%81%D1%82%D0%B8%D1%82%D1%83%D1%86%D0%B8%D1%8F_%D0%A1%D0%A1%D0%A1%D0%A0_(1924)_%D0%BF%D0%B5%D1%80%D0%B2%D0%BE%D0%BD%D0%B0%D1%87%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0%D1%8F_%D1%80%D0%B5%D0%B4%D0%B0%D0%BA%D1%86%D0%B8%D1%8F)
 23. Vitrenko Gh.O Finansova polityka v period nepu: suchasna istorioghrafija. Naukovi praci. Mykolajiv : MDGhU im. P. Moghyly, 2007. - T. 74. - Vyp. 61. - S. 111-115.

24. Volosnyk Ju. P. Nova burzhuazija Ukrainy ta rozvytok pryvatnopidpryjemnyckoji dijalnosti na finansovomu rynku v roky nepu. Kharkiv : NMC «SD», 2002. - 384 s.
25. Djachenko V.P. Sovetskiye fynansy v pervoj faze razvytyja socialystycheskogho ghosudarstva. M. : Ghosfynzdat, 1947. - Ch. 1 - (1917-1925). - 476 s.
26. Babij B. M. Istorija derzhavy i prava Ukrainyjkoji RSR (1917-1960). K.: Vydavnytvo Akademiji nauk Ukrainyjkoji RSR, 1961. - 366 s.
27. Elystratov A.Y. Admynstratyvnoe pravo : lekcyi A. Y. Elystratova / Mosk. ob-vo nar. un-tov. M. : Typ. t-va Y. D. Sityna, 1911. - 235 s.
28. Maljkov V.V. Sovetskoe zakonodateljstvo v zhalobakh y zajavlenykh. M. : Yzd-vo Mosk. un-ta, 1967. - 108 s.
29. Sazhyna V.V. Ystoryko-teoretycheskiye aspekty admynstratyvnoj justycyy — osnovnoj formy jurydykcyonnogho kontrolja za dejatel'nostiju publychnoj admynstracyi. Nauchnye trudy Akademyy upravlenija. Mn. : Akad. upr. pry Prezydente Resp. Belarusj, 2006. Razdel IV. Pravo. - S. 735–747.
30. Remnev V. Y. Pravo zhaloby v SSSR. M. : Juryd. lyt., 1964. 132 s.
31. Khamaneva N.Ju. Pravo zhaloby ghrazhdan v evropejskykh socialystycheskykh stranakh : monohrafyja / otv. red. V. Y. Remnev. M. : Nauka, 1984. 109 s.
32. Karaseva M.V. Konstytucyonnoe pravo ghrazhdan SSSR na obzhalovanye. Voronezh : Yzd-vo Voronezh. un-ta, 1989. - 150 s.
33. Zaghrjackov M.D. Admynstratyvnaja justycyja y pravo zhaloby v teoryi y zakonodateljstve. Razvytye ydey y pryncypov admynstratyvnoj justycyy. Admynstratyvnyj process y pravo zhaloby v sovetskom zakonodateljstve. Admynstratyvno-fynansovoe

rasporjazhenye y fynansovaja zhaloba. 2-e yzd., pererab. y dop. M. : Pravo y Zhyznj, 1925. - 244 c.

34. Kozlov Ju.M. Ynstytut prava zhaloby po sovetskomu admynstratyvnomu pravu : avtoref. dys. na soyskanye nauch. stepeny kand. juryd. nauk. M., 1953. - 27 s.
35. Kozlov Ju.M. Ghosudarstvennoe upravlenye y admynstratyvnoe pravo. M. : Juryd. lyt., 1978. - 360 s.
36. Voronova L.K. Doktryna finansovogho prava ta finansovogho zakonodavstva u suchasnyj period / Pravova doktryna Ukrainy. Kh. : Pravo, 2013. T. 2 : Publichno-pravova doktryna Ukrainy. - S. 417–448.
37. Pravova doktryna Ukrainy : u 5 t. Kh. : Pravo, 2013.