

ВИДИ ПАСИВНИХ ДОХОДІВ

TYPES OF PASSIVE INCOME

Буханевич О.М., д.ю.н.,
професор, професор кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права
Хмельницький університет управління та права

Марцинкевич В.А., аспірант кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницький університет управління та права

Стаття присвячена дослідженню складу доходів фізичних осіб, які можуть бути охарактеризовані як пасивні. Уточнено, що пасивні доходи – це доходи, отримання яких не потребує постійної участі особи у їх створенні або які утворюються внаслідок операцій з раніше придбаними активами. Це такі доходи: проценти (відсотки), дивіденди, страхові виплати і відшкодування, роялті, інвестиційний прибуток та доходи від оренди (емфітевзису) нерухомого та рухомого майна.

Виділено два наукових підходи до переліку доходів, які можуть бути віднесені до пасивних. Перший (вузький) підхід ґрунтується на включенні до складу пасивних доходів виключно доходів від фінансових активів (процентів, дивідендів, роялті та інших інвестиційних доходів). Другий (широкий) підхід передбачає зв'язок пасивних доходів не тільки з фінансовими інвестиціями, а й з рухомих та нерухомих майном. Піддано критиці включення до бази ПДФО доходів від спадщини та дарувань, оскільки за своєю правовою природою такі доходи є платою за безоплатний перехід права власності на майнові/немайнові права в результаті їх спадкування чи дарування.

Уточнено, що фізична особа як власник належного майна може використовувати його для здійснення господарської та іншої діяльності, не забороненої законом, зокрема й передавати його за плату у володіння та користування іншим особам. Доведено, що законодавець встановлює особливості правового регулювання орендних відносин залежно від режиму майна – рухомого чи нерухомого, а також залежно від функціонального призначення (житлова, комерційна та виробнича сфери), в зв'язку з чим досліджено орендні відносини щодо окремих видів майна (будівлі або іншої капітальної споруди, земельної ділянки, транспортних засобів, житла). Розмежовано відносини у сфері оренди (найму, піднайму), емфітевзису нерухомого та рухомого майна та лізингу.

Доведено, що доходи, які отримують фізичні особи від надання майна в оренду (емфітевзис), суборенду та житловий найм (піднайм) можна охарактеризувати як доходи від передачі майна в платне володіння та користування. За своєю природою такі доходи є пасивними, адже фізична особа, яка вклала кошти у придбання об'єктів рухомого та нерухомого майна, передаючи їх в тимчасове користування, отримує доходи, які не вимагають її участі в їх створенні. Що стосується доходів фізичних осіб, які були отримані в результаті лізингу, то такі доходи належать саме до активних доходів, що підтверджується правовою природою договору лізингу як змішаного договору, який укладається в межах комерційної (господарської) діяльності юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

Ключові слова: фізична особа, податок на доходи фізичних осіб, пасивні доходи, дивіденди, роялті, відсотки, оренда.

The article is devoted to the study of the components of income of individuals, that can be characterized as passive. It was specified that passive income is income that does not require the constant participation of a person in their creation or that are formed as a result of transactions with previously acquired assets. Such income includes the following: interest, dividends, insurance payments and indemnities, royalties, investment income and rental income (emphyteusis) of real and personal property.

The article identifies two scientific areas on the list of income that can be classified as passive. The first is narrow. It is based on the inclusion in passive income only income from financial assets (interest, dividends, royalties and other investment income). The second is broad and foresees the connection of passive income not only with financial investments, but also with movable and immovable property. The inclusion of inheritance and gift income in the personal income tax base has been criticized, as far as by its legal nature it is a payment for the free transfer of ownership of property / non-property rights as a result of their inheritance or gift.

It is specified that a natural person, as the owner of the property may use it to carry out economic and other activities not prohibited by law, in particular, to transfer it for a fee for possession and use by other persons. It has been proved that the legislator establishes the features of the legal regulation of lease relations depending on the mode of property - movable or immovable, as well as depending on the functional purpose (residential, commercial, and industrial spheres), in connection with which lease relations for certain types of property (buildings or other capital construction, land, vehicles, housing). The relations in the field of rent (hire, sublease), emphyteusis of real estate, and movable property and leasing were demarcated. It has been proved that the income received by individuals from the lease (emphyteusis), sublease and rental (subrental) can be characterized as income from the transfer of property for paid possession and use and by their nature they are passive, because the natural person who has invested in the acquisition of movable and immovable property, transferring them for temporary use receives income that does not require its participation in their creation. Regarding the income of individuals received as a result of leasing, such income refers to active income, which is confirmed by the legal nature of the lease agreement, as a mixed agreement concluded within the commercial (economical) activities of legal entities and individual entrepreneurs.

Key words: natural person, personal income tax, passive income, dividends, royalties, interest, rent.

Постановка проблеми. Перелік доходів, які вважаються пасивними для стягнення податку на доходи фізичних осіб в Україні (далі – ПДФО), наведено в пп. 14.1.268 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Податковий закон, не закріплюючи узагальненого визначення поняття пасивних доходів, встановлює їх склад у вигляді процентів (відсотків), дивідендів, страхових виплат і відшкодувань, а також роялті та інвестиційного прибутку без логічної прив'язки таких доходів до певної класифікаційної групи [1]. Навряд чи такий перелік видів пасивних доходів можна характеризувати як вичерпний, адже для зарубіжної податкової практики характерним є включення до складу пасивних доходів фізичних

осіб також і доходів від оренди нерухомого та рухомого майна.

Аналіз публікацій. Розв'язанню проблем класифікації доходів фізичних осіб були присвячені роботи таких учених: В.О. Рядінської, С.В. Пархоменко-Цироциан, О.О. Головашевича, Ю.О. Костенко, Н.О. Шапошнікової [2–6].

Метою роботи є аналіз теоретико-методологічних підходів щодо класифікації доходів фізичних осіб з метою розкриття правової природи доходів, отриманих від надання майна в платне користування, як пасивних.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним із критеріїв класифікації оподатковуваних доходів фізичних осіб є критерій застосування зусиль фізичною особою

для отримання таких доходів, відповідно до якого доходи поділяються на активні та пасивні [2, с. 38; 7; 8, с. 17–19]. Ключовою характеристикою останніх є момент отримання економічної вигоди саме від капіталу (рухомого та нерухомого майна, цінних паперів, інтелектуальної власності тощо), що не потребує особистої участі в діяльності для отримання такого доходу [9, с. 81]. Науковці сформували два підходи до визначення переліку доходів, які можуть бути віднесені до пасивних. Перший (вузький) ґрунтується на включенні до складу пасивних доходів процентів, дивідендів, роялті та інших інвестиційних доходів [10]. У даному випадку вчені виходять з того, що пасивні доходи отримуються виключно від фінансових активів у певний період та не потребують постійної участі особи у їх створенні. Другий підхід (широкий) передбачає зв'язок пасивних доходів з доходами від передачі майна в платне користування, тобто в найм (оренду) та лізинг рухомого майна [2, с. 47, 384].

Фізична особа як власник належного майна може використовувати його для здійснення господарської та іншої діяльності, не забороненої законом, зокрема й передавати його за плату у володіння та користування іншим особам. Надання в оренду власного майна є найпоширенішим способом отримання доходу для фізичної особи. Відповідно до п. 164.2.5. ст. 164 ПКУ дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування) включається до складу загального місячного (річного) оподаткованого доходу [1]. Виникає питання про те, чи можна такі доходи віднести до складу пасивних. Особливості оподаткування доходу від надання нерухомості в оренду (суборенду, емфітевзис), житловий найм (піднайм) закріплені п. 170.1 ст. 170 ПКУ [1]. При цьому окремого порядку для оподаткування доходу від надання рухомого майна в оренду для фізичних осіб податковим законодавством не передбачено.

Право передавання як рухомого, так і нерухомого майна в оренду закріплене цивільним законодавством. Так, згідно з договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у володіння та користування за плату на певний строк (ч. 1 ст. 759 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ)) [11]. Особливості найму окремих видів майна були встановлені ЦКУ та іншими законами. Зокрема, умови та порядок передання будівлі або іншої капітальної споруди в оренду були встановлені ст. ст. 793–797 ЦКУ, земельної ділянки – ст. 792 ЦКУ, транспортних засобів – ст. ст. 798–805 ЦКУ, житла – ст. ст. 810–826 ЦКУ [11]. Відносини щодо надання майна у лізинг були врегульовані ст. ст. 806–809 ЦКУ [11]. Отже, законодавець встановлює особливості правового регулювання орендних відносин залежно від режиму майна – рухомого чи нерухомого, а також залежно від функціонального призначення (житлова, комерційна та виробнича сфери).

Відповідно до ст. 190 ЦКУ майном як особливим об'єктом вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки. Майнові права є неспоживною річчю та визнаються речовими правами [11]. Речі поділяються на нерухомі та рухомі (ст. 181 ЦКУ). До нерухомих речей (нерухомого майна, нерухомості) належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення [11]. Рухомими є речі, які можна вільно переміщувати у просторі (ч. 2 ст. 181 ЦКУ) [11]. Приділимо певну увагу питанням оподаткування доходу фізичної особи від надання майна в оренду з урахуванням різновидів такого майна.

Орендні відносини у сфері землекористування є договірними та регулюються низкою галузевих норм. Так, відповідно до ст. 1 Закону України «Про оренду землі» під орендою землі слід розуміти засноване на договорі строкове платне володіння й користування земельною

ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності [12]. Орендна плата становить цивільно-правову категорію, умову договору найму (оренди) земельної ділянки, за яким відповідно до ст. 792 ЦКУ наймодавець зобов'язується передати наймачеві земельну ділянку на встановлений договором строк у володіння та користування за плату.

Окремого правового врегулювання набули відносини щодо користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб. Так, право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис) було визначене Гл. 16-1 Земельного кодексу України (далі – ЗКУ) та Гл. 33 ЦКУ. Відповідно до ч. 4 ст. 102-1 ЗКУ право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис) виникає на підставі договору між власником земельної ділянки та особою, яка виявила бажання користуватися цією земельною ділянкою.

У ст. 409 ЦКУ визначені права та обов'язки власника земельної ділянки, наданої у користування для сільськогосподарських потреб. Зокрема, власник земельної ділянки має право на одержання плати за користування нею (ч. 2 ст. 409 ЦКУ). Кореспондуючим до цього права власника земельної ділянки є обов'язок землекористувача щодо внесення плати за користування чужою земельною ділянкою, а також інших платежів, встановлених законом. Розмір плати, її форма, умови, порядок та строки її виплати встановлюються договором.

Аналіз правового визначення емфітевзису, яке закріплене у ЗКУ та ЦКУ, дозволяє виділити декілька ключових ознак договорів найму (оренди) земельної ділянки та емфітевзису. Зокрема, це такі ознаки: 1) мета використання земельної ділянки (виключно для сільськогосподарського призначення (у разі емфітевзису)); 2) право користування чужою земельною ділянкою при емфітевзисі може відчуватися і передаватися у спадок (ч. 1, 2 ст. 102-1 ЗКУ), тобто може змінюватися користувач, в той час як за договором оренди земельної ділянки орендар має право передавати землю в суборенду лише тоді, коли це передбачено в договорі оренди; 4) користування землею як за договором емфітевзису, так за договором оренди обмежується 50-річним терміном і не може бути вічним. Крім того, обидва договори фактично мають однаковий мінімальний 7-річний строк дії: для договорів оренди сільськогосподарських земель дана норма встановлена ч. 3 ст. 19 Закону України «Про оренду землі» [12], водночас для договорів емфітевзису мінімальний строк прямо законодавством не встановлений; 5) на відміну від договору оренди землі, розмір плати за користування землею за договором емфітевзису не залежить від нормативної грошової оцінки землі. При цьому законодавством встановлено мінімальний поріг розміру оплати за договором емфітевзису. Зокрема, саме податковим законодавством встановлено, що дохід, отриманий фізичною особою у вигляді плати за договором емфітевзису, визначається з огляду на розмір орендної плати, зазначеної в укладеному договорі, але він те може бути меншим, ніж мінімальна сума орендного платежу, встановлена законодавством з питань оренди землі (пп. 170.1.1. п. 170.1. ст. 170 ПКУ).

Отже, користування земельною ділянкою як на умовах оренди, так і в формі емфітевзису передбачає отримання фізичною особою – власником земельної ділянки відповідної плати, яку можна характеризувати як плату за можливість користування майном, що має, з одного боку, компенсувати орендодавцю (власнику) витрати на його утримання, а з іншого – приносити дохід.

Що стосується умов та порядку передавання інших об'єктів нерухомості (будівель або інших капітальних споруд та житла) в оренду, то слід зазначити, що для таких відносин також характерною є платність. Загальні засади надання капітальних споруд в оренду передбачені

ст. 759 ЦКУ, відповідно до якої за договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві відповідну капітальну споруду у володіння та користування за плату на певний строк [11]. При цьому плата, яка справляється з наймача будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини), складається з плати за користування нею і плати за користування земельною ділянкою (ст. 797 ЦКУ). Відповідно до ст. 810 ЦКУ за договором найму (оренди) житла одна сторона (власник житла, наймодавець) передає або зобов'язується передати другій стороні (наймачеві) житло для проживання у ньому на певний строк за плату, розмір якої встановлюється у договорі найму житла [11]. Аналогічний підхід міститься й у податковому законодавстві, де прописано, що оренда житлових приміщень – це операція, яка передбачає надання житлового будинку, квартири або їх частини власником у володіння та користування орендарю на визначений строк для цільового використання за орендну плату (п. 14.1.97-2 ст. 14 ПКУ) [1].

У такий спосіб у результаті передання земельної ділянки в оренду чи користування на умовах емфітевзису, надання капітальної споруди чи житла в оренду фізична особа, яка вклала кошти у придбання таких об'єктів нерухомості, передаючи їх в тимчасове користування, отримує доходи, які не вимагають її участі в їх створенні, що дозволяє характеризувати їх як пасивні.

Що стосується оренди рухомого майна, то відповідно до положень ЦКУ в найм (оренду) можуть бути передані транспортні засоби (повітряні, морські, річкові судна, а також наземні самохідні транспортні засоби тощо) за плату, встановлену договором (ч. 1 ст. 798 ЦКУ) [11]. Така норма відповідає змісту ст. ст. 319 і 320 ЦКУ щодо встановлення права власника володіти, користуватися та розпоряджатися своїм майном на власний розсуд, у т.ч. і для здійснення підприємницької діяльності. Таким чином, надання в оренду власного рухомого майна може здійснюватися фізичними особами як у межах підприємницької діяльності, так і шляхом виконання норм п. 170.1 ст. 170 ПКУ без реєстрації орендодавця фізичною особою-підприємцем. Відповідно до ст. 632 ЦКУ розмір орендної плати сторони встановлюють за домовленістю. Тобто, під час укладення договору оренди автомобіля фізичної особи, сторони мають право встановити будь-яку ціну, адже вона не підлягає державному регулюванню, що впливає з норм ЦКУ (ст. 632), Господарського кодексу України (ст. 44) та Закону України «Про ціни і ціноутворення» (ст. ст. 9, 10) [11; 14; 15]. Як зазначає В.О. Рядінська, в такий спосіб фізична особа, яка володіє відповідним транспортним засобом, передаючи його в оренду (найм), отримує від цього доходи, не докладаючи постійних зусиль [2, с. 45]. Отже, доходи від оренди (найму) рухомого майна можна характеризувати як пасивні.

Як особливий різновид договору оренди в цивільній площині виділяється лізинг, предметом якого може бути неспоживча річ, визначена індивідуальними ознаками, що відноситься законодавством до основних фондів (ч. 1 ст. 807 ЦКУ) [11]. У податковому законодавстві поняття основних засобів визначене як матеріальні активи, у тому числі і запаси корисних копалин з наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший

за рік) (пп. 14.1.138 ст. 14 ПКУ) [11]. Отже, предметом договору лізингу може виступати як рухоме, так і нерухоме майно.

Відносини лізингу на рівні законів регулюються декількома основними галузевими нормативними актами. Так, відповідно до ст. 806 ЦКУ за договором лізингу одна сторона (лізингодавець) передає або зобов'язується передати другій стороні (лізингоодержувачу) у володіння та користування майно, що належить лізингодавцю на праві власності і було набуто ним без попередньої домовленості із лізингоодержувачем (прямий лізинг), або майно, спеціально придбане лізингодавцем у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов (непрямий лізинг), на певний строк і за встановлену плату (лізингові платежі) [11]. Це означає, що цивільне законодавство не передбачає лізингодавця як спеціального суб'єкта лізингу.

У сфері господарювання лізинг визначається як господарська діяльність, спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів, яка полягає в наданні за договором лізингу однією стороною (лізингодавцем) у виключне володіння та користування другій стороні (лізингоодержувачу) на визначений строк майна, що належить лізингодавцю або набувається ним у власність (господарське відання) за дорученням чи погодженням лізингоодержувача у відповідного постачальника (продавця) майна, за умови сплати лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів (ст. 292 ГКУ) [14].

У податковому законодавстві лізинг визначається як орендна і господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк (п. 14.1.97 ст. 14 ПКУ) [14].

У визначенні як змісту договору лізингу, так і його видів є певні розбіжності між загальним цивільним законодавством та господарським і фінансовим. ЦКУ (ч. 3 ст. 806) та ГКУ (ч. 7 ст. 292) відносно докладного регламентування відносин лізингу відсилають нас до інших законодавчих актів. Єдиним законом, який з 1997 року визначає загальні правові та економічні засади лізингу, був Закон України «Про лізинг», у ст. 1 якого лізинг визначався як підприємницька діяльність, що спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів і полягає в наданні лізингодавцем у виключне користування на визначений строк лізингоодержувачу майна, що є власністю лізингодавця або набувається ним у власність за дорученням і погодженням з лізингоодержувачем у відповідного продавця майна, за умови сплати лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів. Лізингодавцями могли виступати як юридичні особи, так і фізичні особи-підприємці. У 1999 році цей Закон зазнав нової редакції, й фактично став регулювати відносини, які виникають в межах виключно фінансового лізингу. При цьому як лізингодавець закріпилася виключно юридична особа (ст. 4) [17].

Наступні зміни щодо правового регулювання відносин в досліджуваній сфері відбулися 4 лютого 2021 року з прийняттям Закону України «Про фінансовий лізинг» [18]. Цей Закон як лізингодавця закріпив виключно юридичну особу, яка набула у встановленому законом порядку право надавати послуги з фінансового лізингу і на підставі договору фінансового лізингу передає лізингоодержувачу у володіння та користування об'єкт фінансового лізингу (ст. ст. 1, 10). Окрім цього, відповідно до п. 5 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» фінансовий лізинг належить до фінансових послуг. Суб'єктами надання останніх, зокрема, є фінансові установи, а також, якщо це прямо передбачено законом, фізичні особи-підприємці (ч. 1 ст. 5) [19]. Як вже зазначалося, Закон України «Про фінансо-

вий лізинг» як лізингодавців приватних підприємців не закріплює. Отже, фізичні особи можуть виступати в таких відносинах виключно як лізингоодержувачі, тому вони не можуть отримати доходу і бути об'єктами обкладання ПДФО. Така логіка відповідає законодавчому визначенню фінансового лізингу у пп. б п. 14.1.97 ст. 14 ПКУ.

Щодо оперативного лізингу (оренди) в контексті податкового регулювання слід зазначити, що під останнім розуміється операція юридичної чи фізичної особи (лізингодавця/орендодавця), за якою лізингодавець/орендодавець передає іншій особі (лізингоодержувачу/орендарю) основні засоби, придбані або виготовлені лізингодавцем/орендодавцем, на умовах інших, ніж ті, що передбачаються фінансовим лізингом (пп. а п. 14.1.97 ст. 14 ПКУ) [1]. За такого підходу лізингодавцем може бути юридична особа або фізична особа – індивідуальний підприємець, яка за рахунок залучених і (або) власних коштів набуває у власність майно і надає його як предмет лізингу лізингоодержувачу за певну плату в тимчасове володіння і в користування з переходом або без переходу до лізингоодержувача права власності на нього.

Отже, у лізингодавця – фізичної особи суб'єкта підприємницької діяльності при отриманні лізингових платежів виникає обов'язок щодо сплати ПДФО з доходу від провадження господарської діяльності на загальних засадах, встановлених ст. 177 ПКУ.

Таким чином, доходи, які отримує фізична особа під час лізингу, виникають в межах господарської (підприємницької) діяльності, тому вони не відповідають критеріям пасивних доходів. Саме тому ми не можемо погодитися з позицією В.О. Рядінської, яка доходи від лізингу відносить до пасивних [2, с. 45].

І останній момент, який вимагає уваги в межах дослідження окресленої групи доходів фізичної особи – це питання включення до складу загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника ПДФО доходу від надання майна в суборенду (п. 164.2.5. ст. 164 ПКУ). Ні в податковому, ні в цивільному законодавстві не міститься узагальненого визначення терміна «суборенда». Для позначення відносин щодо передавання вже орендованого майна третій особі в законодавстві використовуються такі категорії, як піднайм та суборенда.

Так, право орендаря на передавання окремих об'єктів оренди в суборенду третій особі було встановлено ст. 288 ГКУ, ст. 22 Закону України «Про оренду державного та комунального майна», ст. 8 Закону України «Про оренду землі» [14; 20; 12]. Якщо для здійснення суборенди відповідно до господарського законодавства та Закону України «Про оренду державного та комунального майна» обов'язковою умовою є реєстрація фізичної особи як

суб'єкта підприємницької діяльності та використання такого майна винятково для здійснення такої діяльності, то відповідно до Закону України «Про оренду землі» орендована земельна ділянка або її частина може передаватися орендарем – фізичною особою в суборенду без зміни цільового призначення, якщо це передбачено договором оренди або письмовою згодою орендодавця (крім випадків, визначених законом) (ст. ст. 5, 8) [12].

У ЦКУ для визначення відносин щодо передавання орендованої (найманої) речі орендарем (наймачем) у володіння та користування іншій особі використовується термін «піднайм» (ст. 774) [11]. При цьому встановлено декілька ключових умов таких договірних відносин: 1) піднайм можливий лише за згодою наймодавця, якщо інше не встановлено договором або законом (ч. 1 ст. 774 ЦКУ); 2) до договорів піднайму застосовуються ті ж правила, що й до договорів оренди (найму) (ч. 3 ст. 774 ЦКУ). Це означає, що наймач як сторона в договорі найму укладає договір піднайму, у якому він виступає як наймодавець. Отже, ці договори пов'язані між собою як первинний і похідний (додатковий), на підставі чого договір піднайму залежить від договору найму. Це зумовлює похідний характер прав піднаймача, зміст договору піднайму в усіх аспектах залежить від змісту договору найму. Такий висновок випливає й із змісту ч. 2 ст. 8 Закону України «Про оренду землі», де вказується, що умови договору суборенди земельної ділянки повинні обмежуватися умовами договору оренди земельної ділянки і не суперечити йому [12].

Отже, договір піднайму (суборенди) має платний характер (розмір плати встановлюється у договорі), тому під час укладення договору суборенди (піднайму) орендодавець часто намагається відшкодувати всі свої витрати за рахунок орендної плати, що стягується. Для цього до кінцевої суми орендної плати орендодавець додатково включає, зокрема, витрати на сплату податків з об'єкта оренди.

Висновки. На підставі проведеного аналізу можна дійти висновку, що доходи, які отримують фізичні особи від надання майна в оренду, зокрема емфітевзису, суборенди та житлового найму (піднайму), можна охарактеризувати як доходи від передачі майна в платне володіння та користування. За своєю природою вони є пасивними, адже фізична особа, яка вклала кошти у придбання об'єктів рухомого та нерухомого майна, передаючи їх в тимчасове користування, отримує доходи, які не вимагають її участі в їх створенні. Що стосується доходів фізичних осіб, які були отримані в результаті лізингу, то такі доходи належать саме до активних доходів, що підтверджується правовою природою договору лізингу як змішаного договору, який укладається в межах комерційної (господарської) діяльності юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17, Ст. 112.
2. Рядінська В.О. Становлення та розвиток системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: фінансово-правові проблеми : монографія. К. : «МП «Леся», 2014. 464 с.
3. Пархомеко-Цироцианц С.В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2005. 192 с.
4. Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2007. 193 с.
5. Костенко Ю.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Донецьк, 2002. 230 с.
6. Шапошнікова Н.О. Визначення категорії пасивного доходу у податковому праві. *Наукові записки Інституту Верховної Ради України*. 2010. № 2. С. 43–47. URL: <http://instzak.rada.gov.ua/uploads/documents/31204.pdf>.
7. Ален Р. Множественные источники доходов / пер. с англ. Е.А. Самсонов. 2-е изд. Мн. : «Попури», 2004. 560 с.
8. Хомелянский Б.Н. Доходы и жизненный уровень населения : учебное пособие. Новосибирск, 2001. 45 с.
9. Баев С.А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами – членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. М. : Волтерс Клувер, 2007. 128 с.
10. Швагер О.А. До питання механізму включення податку на пасивні доходи до складу податкових надходжень державного бюджету. *Правовий вісник Української академії банківської справи*. 2012. № 2. С. 50–52.
11. Цивільний кодекс : Закон України від 16.01.2003 р. № 435 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>.
12. Про оренду землі : Закон України від 06.10.1998 р. № 161. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text>.
13. Земельний кодекс України : Закон України від 25.10.2001 р. № 2768. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text>.

14. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 436. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
15. Про ціни і ціноутворення : Закон України від 21.06.2012 р. № 5007-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5007-17#Text>.
16. Про лізинг : Закон України від 16.12.1997 р. № 723 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/723/97-вр/ed19971216#Text>.
17. Про фінансовий лізинг : Закон України від 16.12.1997 р. № 723 в редакції Закону України від 14.01.99 р. № 394. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/723/97-вр#Text>.
18. Про фінансовий лізинг : Закон України від 04.02.2021 р. № 1201. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1201-20#Text>.
19. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон України від 12.07.2001 р. № 2664. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2664-14#Text>.
20. Про оренду державного та комунального майна : Закон України від 03.10.2019 р. № 157. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-20#Text>.