

## СУБ'ЄКТИ СЛУЖБОВОГО СПОРУ

### SUBJECTS OF PUBLIC DISPUTE

Мовчун О.Г.,

здобувач

Запорізького національного університету

У статті досліджено суб'єктів службових спорів. На підставі критичного аналізу наукових опрацювань, законодавчої практики поділено таких суб'єктів на види, визначено особливості їх правового статусу, а також предмети службового спорів, що можуть мати місце у разі порушення норм законодавства про публічну службу.

**Ключові слова:** суб'єкти службового спорів, службовий спір, публічна служба, суб'єкт призначення, публічний службовець.

В статье исследованы субъекты служебных споров. На основании критического анализа научных работ, законодательной практики осуществлено разделение таких субъектов на виды, определены особенности их правового статуса, а также предметы служебного спора, которые могут иметь место в случае нарушения норм законодательства о публичной службе.

**Ключевые слова:** субъекты служебного спора, служебный спор, публичная служба, субъект назначения, публичный служащий.

In the article the subjects of official disputes. Based on a critical analysis of scientific developments, legislative practice implemented separation of such entities in the species identified features of their legal status, as well as objects of official disputes that may occur in the case of violation of the legislation on public service.

**Key words:** subjects of dispute service, public dispute, public service, subject of the appointment, public servant.

**Постановка проблеми.** У наявних дослідженнях проблема суб'єктів службових спорів ще не отримала необхідного концептуального осмислення. Потребують удосконалення наявні підходи до поняття публічної служби та публічного службовця, видів службових спорів з урахуванням його статусу, виду суб'єкта публічної служби, який бере у ньому участь. При цьому основним напрямом розвитку положень цього дослідження слід вважати проведення подальшого детального аналізу окремих видів службових спорів.

**Ступінь розробленості проблеми.** У юридичній літературі окремі питання статусу суб'єктів службових спорів були предметом наукових досліджень Г.В. Атаманчука, Ю.П. Битяка, М.І. Іншина, О.В. Петришина, М.І. Цуркана, О.Г. Мовчуна та ін. Водночас в наявних наукових працях зазначена проблематика досліджена недостатньо і зводиться до переліку спорів, визначених у КАС України, та не виявляє специфіку останніх з урахуванням статусу особи: особа, яка вступає на публічну службу; чинний публічний службовець; особа, звільнена з публічної служби, а також прийняттям Закону України «Про запобігання корупції».

**Метою статті** є розкриття на основі аналізу чинного законодавства та поглядів вчених поняття публічної служби, публічного службовця, видів суб'єктів службових спорів та формулювання нових підходів до цієї проблеми.

**Виклад основних положень.** Конструкція службового спорів повинна ґрунтуватися на чинному законодавстві, в якому в тій чи іншій мірі знаходить втілення юридичний досвід його пізнання і правове регулювання форм його вирішення. Легальне визначення публічно-правового спорів як більш широко-

го поняття в законодавстві відсутнє. КАС України містить вказівку на нього у понятті «справа адміністративної юрисдикції», під якою розуміється передача на вирішення адміністративного суду публічно-правовий спір, у якому хоча б однією зі сторін є орган виконавчої влади, орган місцевого самоврядування, їхня посадова чи службова особа або інший суб'єкт, який здійснює владні управлінські функції на основі законодавства, зокрема на виконання делегованих повноважень [1]. Так само нормативно не закріплені складові елементи такого спорів, хоча їх законодавець виділяє у зв'язку з необхідністю вирішення цілого ряду практичних питань, основне з яких – визначення ідентичності спорів. Це необхідно для вирішення ситуацій, пов'язаних з пред'явленням адміністративного позову шляхом подання позовної заяви до суду першої інстанції (ст.ст. 104–106 КАС), залишення позовної заяви без розгляду, відкриття провадження у справі чи відмову у відкритті провадження (ст. 107 КАС) тощо.

При розгляді адміністративного позову можуть бути виявлені обставини, що виключають відкриття або подальше здійснення адміністративного процесу. У ст. 108 КАС визначені підстави повернення позовної заяви позивачеві, якщо: 1) позивач не усунув недоліки позовної заяви, яку залишено без руху; 2) позивач до відкриття провадження в адміністративній справі подав заяву про її відкликання; 3) позовну заяву подала особа, яка не має адміністративної процесуальної дієздатності; 4) позовну заяву від імені позивача подала особа, яка не має повноважень на ведення справи; 5) у провадженні цього або іншого адміністративного суду є справа про спір між тими самими сторонами, про той самий предмет і з

тих самих підстав; 6) справа не підсудна цьому адміністративному суду; 7) якщо позовну заяву з вимогою стягнення грошових коштів, яка ґрунтується на підставі рішення суб'єкта владних повноважень, подав суб'єкт владних повноважень до закінчення строку, передбаченого ч. 5 ст. 99 Кодексу.

Як бачимо, однією з підстав припинення, відмови у відкритті провадження у справі є тотожність спору, коли у провадженні адміністративного суду є справа про спір між тими самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав. Отже, законодавець виділяє три складових цієї тотожності: сторони, предмет, підстави. З даного положення випливає, що законодавець акцентує увагу на практичному значенні цих трьох елементів і опосередковано визначає їх як визначальні складові публічно-правового спору. А значить – зміст службового спору є юридичною конструкцією, що складається з трьох ключових елементів: сторони (суб'єкти), предмет і підстава.

Сторонами службового спору як різновиду публічно-правового спору за загальним правилом є два суб'єкти, один з яких в матеріальних службових правовідносинах – це суб'єкт владних повноважень, а інший (службовець) знаходиться в підлеглому щодо нього стані. В Законі України «Про державну службу» зазначається, що «державна служба в Україні – це професійна діяльність осіб, які обіймають посади в державних органах та їх апараті щодо практичного виконання завдань і функцій держави та одержують заробітну плату за рахунок державних коштів» [2]. Це значить, що вступаючи на службу службовець стає суб'єктом публічно-правових відносин з державою. Вступ на службу забезпечує керівник державної служби, тобто суб'єкт призначення, який наділений власною службовою правосуб'єктністю. Отже, стороною суб'єкта владних повноважень є, по-перше, держава або орган місцевого самоврядування, і, по-друге, – суб'єкт призначення. У спорах про законність нормативних актів про публічну службу нею буде орган місцевого самоврядування, державний орган або посадова особа, яка видала спірний акт. Водночас стороною службового спору власне держава бути не може, нею є конкретна посадова особа, суб'єкт призначення, або державний орган чи посадова особа (у спорах про об'єктивне право).

Чинне законодавство про публічну службу (зокрема закони «Про державну службу», «Про службу в органах місцевого самоврядування») не дають чіткого визначення та статусу суб'єкта призначення. У ст. 15 Закону «Про державну службу» зазначено, що прийняття на державну службу на посади третьої–сьомої категорій здійснюється на конкурсній основі, крім випадків, коли інше встановлено законами України. Президент України, Голова Верховної Ради України, члени Уряду України, глави місцевих державних адміністрацій мають право самостійно добирати та приймати осіб на посади своїх помічників, керівників прес-служб, радників і секретарів згідно зі штатним розписом і категорією, що відповідає посаді (патронатна служба). Більш конкретного урегулювання цього питання у законі не знайдено.

Детальніше суб'єкт призначення визначений у ст. 10 Закону «Про службу в органах місцевого самоврядування», де визначено, як відбувається прийняття на службу в органи місцевого самоврядування (шляхом обрання відповідною радою; шляхом затвердження відповідною радою; на конкурсній основі чи за іншою процедурою, передбаченою законодавством України). Водночас статус суб'єкта призначення щодо вступу, проходження та звільнення зі служби вказані закони не визначають. Ці питання мають важливе значення і потребують законодавчого урегулювання. В цьому контексті можна навести положення проекту Закону України «Про державну службу» від № 2490-1 від 10.04.2015 р., в якому чітко зазначається, що рішення про призначення приймає: 1) на посаду державної служби групи I – суб'єкт призначення, визначений Конституцією та законами України, у порядку, передбаченому Конституцією України, цим та іншими законами України; 2) на посаду державної служби групи II–V – керівник державної служби (ст. 30). Крім цього, у ст. 17 проекту визначено повноваження керівника державної служби [3].

Аналіз нормативно-правових актів свідчить, що функції керівника служби виконує широке коло посадових осіб суб'єктів владних повноважень: 1) органи виконавчої влади: Кабінет Міністрів України, центральні та місцеві органи виконавчої влади, органи виконавчої влади АРК; 2) інші державні органи: Верховна рада України, Президент України, Національний банк України; Служба безпеки України, Центральна виборча комісія; Рахункова палата тощо; 3) органи місцевого самоврядування, а також суб'єкти, яким делеговані владні управлінські функції.

Ці особи є посадовими, свої права та обов'язки у відносинах з підлеглими їм службовцями вони реалізують в межах чітко визначеної нормативними актами компетенції, тобто сукупністю владних повноважень. Отже, суб'єкт призначення (керівник публічної служби) – це суб'єкт публічної адміністрації, який здійснює від імені держави або органу місцевого самоврядування прийом на публічну службу та звільнення з неї, а також реалізує владні службові повноваження щодо службовця. Коло таких повноважень досить широке: право призначати на посаду, віддавати обов'язкові до виконання накази, контролювати діяльність службовців, вирішувати конфлікти між ними, застосовувати санкції тощо. Практична реалізація цих повноважень виражається в юридично значимих діях (адміністративних нормативних актах і актах індивідуальної дії), які зачіпають права та обов'язки суб'єктів службових відносин і, отже, поряд з правами та обов'язками можуть бути предметом службового спору.

Іншим суб'єктом службового спору є публічний службовець (або колишній службовець, або особа, що вступає на публічну службу). Питання поняття, видів, особливостей, прав та обов'язків публічного службовця, їхнього правового регулювання були предметом пошуку у наукових дослідженнях [4; 5; 6 та ін.]. Водночас, як свідчить практика роз-

гляду службових спорів, частина питань до сьогодні залишається теоретично невизначеною та законодавчо не врегульованою. Серед них особливе місце посідають питання щодо правового статусу публічного службовця.

Як правильно зауважує М.І. Цуркан, правовий статус публічного службовця є похідним від інституту публічної служби, оскільки акумулює в собі основні завдання, функції, принципи, форми її організації і функціонування. Особливістю правового статусу публічного службовця є те, що він одночасно характеризується як сталістю та постійністю, так змінністю й динамічністю, що безперечно впливає на публічну службу [5, с. 50].

Слід зазначити, що чинне службове законодавство не передбачає визначення поняття та змісту правового статусу публічного службовця. Не дає відповіді на це питання й закріплення в КАС поняття «публічна служба», яке повинно бути основоположним для відокремлення публічної служби від інших видів службової діяльності.

Словосполучення «публічна служба» тісно пов'язане з ім'ям Л. Дюгі (Léon Duguit), професора з Бордо, який був серед перших юристів, які зацікавилися судовою практикою Державної ради, що існувала в його епоху. Цим виразом Дюгі обґрунтував сферу владного втручання держави. На його думку, публічна служба – це «будь-яка діяльність, виконання якої має бути визначене, забезпечене і контролюване керівниками держави, тому що це необхідно для реалізації та розвитку соціальної взаємної залежності і тому що така природа, що вона може бути повністю забезпечена тільки втручанням владою і обов'язково здійснювати в інтересах керованих осіб [7, с. 55].

Поняття «публічна служба», закріплене у п. 15 ст. 3 Кодексу адміністративного судочинства України, як «діяльність на державних політичних посадах, професійна діяльність суддів, прокурорів, військова служба, альтернативна (невійськова) служба, дипломатична служба, інша державна служба, служба в органах влади Автономної Республіки Крим, органах місцевого самоврядування», не розкриває змісту та особливостей цієї служби. Воно було закріплено у чинному законодавстві суто з технічною метою: надати можливість вирішувати службові спори публічної служби у порядку адміністративного судочинства. Нелогічною є спроба законодавця розкрити суть публічної служби шляхом перерахування певних категорій службовців, оскільки розвиток державної служби та служби в органах місцевого самоврядування в Україні може призводити до появи нових категорій службовців, неналежних до цих видів служб, зокрема у разі делегування владних повноважень приватним структурним утворенням (наприклад щодо здійснення виконавчого провадження, реєстраційних дій тощо).

Тому необхідно визначити ті ознаки, які розкривають специфіку публічної служби серед інших видів службової діяльності. По-перше, така служба створюється з метою реалізації публічного інтересу –

здійснення суспільно значимих (публічних) справ і служіння народу. У свою чергу, публічний інтерес формується в основному з однакових для більшості населення України приватних інтересів. Публічними слід вважати виключно суспільні інтереси, визнані державою та забезпечені правом.

По-друге, публічною слід вважати службу в органах публічної влади, яка складається з органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Крім цього, публічною слід вважати службу в інших державних органах, які не належать до жодної гілки державної влади (до органів прокуратури, Національного банку України, Антикорупційному бюро, Служби безпеки України та інших) та на окремих посадах (наприклад Президента України). Водночас недоцільно в межах зазначених категорій вирізняти окремі посади державних службовців. Наприклад, М.І. Цуркан у публічній службі відокремлює службу на посаді судді. Як зазначає автор, цей вид публічної служби стосується тільки однієї категорії, професійних суддів при здійсненні ними правосуддя, і характеризується: а) зайняттям суддею державної посади у державному органі (суді) і неналежністю до категорії як політичних службовців, так і державних службовців; б) особливим порядком призначення на посаду судді і проходження суддівської служби; в) незалежністю суддів і підпорядкуванням тільки закону; г) пожиттєвим статусом судді; г) оплатою праці за рахунок державного бюджету [5, с. 41]. Водночас виділені автором ознаки характерні для більшості посад публічної служби, кожна з яких має свою специфіку, і тому немає особливих підстав відособлювати її від інших видів.

По-третє, здійснення повноважень публічної служби має носити професійний характер із зайняттям відповідної посади, бути основним місцем роботи службовця, а не хобі чи додатковим джерелом заробітку.

Четверта ознака впливає із попередньої – це оплата праці службовця за рахунок публічних коштів (державного або місцевого бюджетів).

Також до ознак публічної служби можна зарахувати порядок вступу на неї шляхом проведення виборів або через адміністративний акт призначення на посаду, зокрема на основі службового контракту.

Деякі автори відокремлюють й інші ознаки публічної служби. Зокрема, О.В. Попова вважає, що ознакою публічної служби доцільно назвати призначення особи на посаду публічної служби без обмеження строку повноважень такої. Крім цього, науковець вважає, що залучення осіб на публічну службу здійснюється лише через адміністративно-правовий акт призначення на посаду, з виданням якого особа набуватиме статусу публічного службовця (державного чи муніципального) [8, с. 30, 41]. Вважаємо таке бачення автора помилковим, оскільки воно автоматично виключає з публічної служби службу на виборних посадах та за контрактом (на певній термін).

Отже, публічну службу слід визначати як професійну діяльність осіб, які обіймають посади в орга-

нах державної влади, інших державних органах, а також органах місцевого самоврядування з виконання завдань і функцій держави та/або місцевого самоврядування за рахунок бюджетних коштів з метою реалізації публічних інтересів.

Публічного службовця як основну одиницю публічної служби найчастіше визначають як громадянина України, який обіймає посаду в державному органі або органі місцевого самоврядування, здійснює публічну діяльність на професійній основі і наділений повноваженнями щодо реалізації визначених завдань і функцій, або як службовець, що обіймає посаду в державному органі або органі місцевого самоврядування [9, с. 351]

Вважаємо, що до основних ознак публічного службовця слід зарахувати такі: 1) це фізична особа, громадянин України, не молодший за 18 і не старший за 65 років (крім виборних посад органів місцевого самоврядування, політичних посад, і в окремих випадках державні службовці, які обіймають посади першої категорії), яка вступила на публічну службу шляхом призначення (на конкурсній основі або без такого), виборів або за іншою встановленою законом процедурою; 2) обіймає посаду в органах публічної влади, інших державних органах; 3) здійснює особливий вид професійної діяльності; 4) зміст діяльності службовця та його правовий статус регулюються законодавством або контрактом у разі його укладення; 5) їм (крім політичних посад) присвоюється в установленому законом порядку спеціальні звання, класні чини, дипломатичні та інші ранги, кваліфікаційні класи тощо; 6) виконують функції та вирішують завдання в економічній, соціально-культурній та адміністративно-політичних сферах задля задоволення публічного інтересу; 7) можуть приймати рішення, вчиняти юридично значимі дії, що викликають певні юридичні наслідки; 8) отримують заробітну плату за рахунок публічних коштів (державного або місцевого бюджетів).

З огляду на те, що службові спори виникають у зв'язку з реалізацією прав і обов'язків публічних службовців, доцільно визначити їх права і обов'язки. Основні права та обов'язки державного службовця містяться в Законі «Про державну службу» [10]. Подібні права й обов'язки закріплені й щодо службовців органів місцевого самоврядування [11]. Водночас конкретні обов'язки та права публічних службовців визначаються на основі типових кваліфікаційних характеристик і відображаються в спеціальних зако-

нах, посадових положеннях та інструкціях, а також службових контрактах, що їх затверджують керівники відповідних органів у межах закону та їх компетенції.

Закон також встановлює обов'язок публічного службовця дотримуватись обмежень і не порушувати заборони, встановлені законодавством. На зазначених осіб поширюються вимоги та обмеження, передбачені Законом України «Про запобігання корупції» [12]. Публічні службовці у ньому визначені як особи, уповноважені на виконання функцій держави або місцевого самоврядування. На них поширюються обмеження щодо: 1) використання службових повноважень чи свого становища; 2) одержання подарунків; 3) сумісництва та суміщення з іншими видами; 4) роботи близьких осіб та інші. Крім цього, законом встановлено обмеження після припинення діяльності, пов'язаної з виконанням функцій держави, місцевого самоврядування.

Суб'єктом службового спору може бути не тільки чинний публічний службовець, а й особа, яка вступає на публічну службу. Ст. 38 Конституції України встановлює, що громадяни мають право брати участь в управлінні державними справами, бути обраними до органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Громадяни користуються рівним правом доступу до державної служби, а також до служби в органах місцевого самоврядування. Предметом спору за участю осіб, які прагнуть вступити на публічну службу, може бути, по-перше, неправомірна відмова у прийнятті на службу, по-друге, дискримінації при вступі на неї, по-третє, законність нормативних актів, що встановлюють або змінюють порядок вступу на публічну службу.

Особи, які раніше перебували на публічній службі, також можуть бути суб'єктами службових спорів. У такому випадку предметом спору за участю таких осіб будуть спори про незаконне звільнення з публічної служби та спори щодо законності нормативних актів, які зачіпають права та обов'язки звільнених службовців.

**Висновки.** Отже, суб'єктами службового спору, з одного боку, є державні органи, органи місцевого самоврядування, їх посадові особи (наприклад суб'єкт призначення), а з іншого боку – публічні службовці, громадяни, що вступають на публічну службу або особи, які раніше перебували на ній. При цьому від категорії публічного службовця залежить вид та предмет службового спору.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35 (№№ 35–36, 37). – Ст. 446.
2. Про державну службу: Закон України від 16.12.1993 р. № 3723-XII // Голос України. – 1994. – 5 січня.
3. Про державну службу: проект Закону України від 10.04.2015 р. № 2490-1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=54781](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54781).
4. Битяк Ю.П. Державна служба в Україні: організаційно-правові засади: моногр. / Ю.П. Битяк. – Х.: Право, 2007.
5. Цуркан М.І. Особливості судового розгляду спорів щодо проходження публічної служби в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / М.І. Цуркан; Одес. нац. юрид. акад. – О., 2009. – 231 с.
6. Ківалов С.В. Закон про державну службу: наук.-практ. коментар / С.В. Ківалов, Л.П. Біла. – О.: Фенікс, 2007. – 316 с.
7. Duguit L. Traité de droit constitutionnel / L. Duguit. – 2e édition. – Paris, Ancienne Librairie Fontemoing et. – 2 t. – (Théorie générale de l'État, 1923, 719 pages).

8. Попова О.В. Правовий статус державного службовця в умовах становлення публічної служби в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / О.В. Попова ; ДДУВС. – Дніпропетровськ., 2013. – 181с.

9. Карпа М. Теоретичні аспекти поняття публічний службовець / М. Карпа // Ефективність державного управління: зб. наук. пр. Львівського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президенті України / за заг. ред. чл.-кор. НАН України В.С. Загорського, доц. А.В. Ліпенцева. – Л.: ЛРІДУ НАДУ, 2010. – Вип. 25. – С. 349–357.

10. Про державну службу: Закон України від 16.12.1993 р. № 3723-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 52. – Ст. 490.

11. Про службу в органах місцевого самоврядування: Закон України від 07.06.2001 р. № 2493-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 33. – Ст. 175.

12. Про запобігання корупції: Закон України від 14.10.2014 р. № 1700-VII // Голос України. – 2014. – № 206 (25 жовтня).

УДК 336.226.11

## ОПОДАТКУВАННЯ ДИВІДЕНДІВ ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ<sup>1</sup>

### TAXATION OF DIVIDENDS BY TAX ON PERSONAL INCOME

Найман Н.С.,

студентка юридичного факультету

Київського національного університету імені Тараса Шевченка,

юрист юридичної компанії «Jurimex»

У статті розглянуто проблемні питання правового механізму оподаткування дивідендів податком на доходи фізичних осіб. Автор аналізує норми законодавства, що регулюють оподаткування дивідендів. Також досліджує проблемні питання, пов'язані з нарахуванням та виплатою доходів у формі дивідендів, які виникають на практиці.

**Ключові слова:** дивіденди, податок на доходи фізичних осіб, ставка податку, акція, цінні папери.

В статье рассматриваются проблемные вопросы правового механизма налогообложения дивидендов налогом на доходы физических лиц. Автор анализирует нормы законодательства, регулирующие налогообложение дивидендов. Также исследует проблемные вопросы, связанные с начислением и выплатой дивидендов, которые возникают на практике.

**Ключевые слова:** дивиденды, налог на доходы физических лиц, ставка налога, акция, ценные бумаги.

The article deals with the problematic issue of the legal mechanism for taxation of dividends by tax on personal income. The author analyzes the legislation governing the taxation of dividends. Also in the article explores the problematic issue that connected with the accrual and payout of dividends, which arise in practice.

**Key words:** dividends, tax on personal income, tax rate, share, security.

**Постановка проблеми.** Питання щодо оподаткування податком на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) дивідендів не нове, однак не втрачає своєї актуальності. Особливо коли при податковій реформі, коли положення, що стосуються оподаткування пасивних доходів, зокрема й дивідендів, зазнає постійних змін.

**Ступінь наукової розробки.** Оподаткування дивідендів податком на доходи фізичних осіб недостатньо розроблене в доктрині податкового права, проте частково згадується в роботах К.О. Кость, Л.М. Гавриловської, К.П. Замойської, А.О. Фатенюк-Ткачук та ін.

**Мета статті** – проаналізувати норми Податкового кодексу, які регулюють оподаткування дивідендів податком на доходи фізичних осіб, на предмет недоліків. Окреслити проблеми, які можуть виникнути у зв'язку з недосконалістю регулювання. Проаналізувати судову практику на предмет наявних проблем.

#### Виклад основного матеріалу.

##### 1. Правова природа дивідендів

Згідно з п. 14.1.49. ст. 14 ПК України *дивіденди* – платіж, що здійснює юридична особа, емітент корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів чи інших цінних паперів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку [1].

Отже, під дивідендами слід розуміти розподіл прибутку між власниками цінних паперів, пропорційно їх частині. Отже, щоб мати можливість перейти до безпосереднього аналізу оподаткування ПДФО дивідендів, спочатку логічно було б проаналізувати правову природу таких платежів.

Почнемо з дивідендів, що виплачуються за акціями, емітентом яких є акціонерне товариство. Отже, відповідно до ч. 3 ст. 20 Закону України «Про акціонерні товариства» акціонерне товариство може розмішувати акції двох типів: прості та привілейовані [2]. Принципова різниця між простими та при-

<sup>1</sup> Підготовлено за результатами роботи податкових студій ЮК «Jurimex»