

МАРИНЧАК Є.С.,
аспірант кафедри фінансового права
юридичного факультету
(Київський національний
університет імені Тараса Шевченка)

УДК 347.73

ПРАВОВІ МЕХАНІЗМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СОЦІАЛЬНОЇ СПРАВЕДЛИВОСТІ ПРИ ОПОДАТКУВАННІ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

У статті досліджується проблематика застосування інструментів, через які держава забезпечує соціальну справедливість в оподаткуванні населення податком на доходи фізичних осіб. За допомогою загальнонаукових методів пізнання проаналізовано правові положення та наукові позиції щодо неоподаткованого мінімуму доходів громадян, прожиткового мінімуму, податкової соціальної пільги та податкової знижки.

Ключові слова: *неоподаткований мінімум громадян, прожитковий мінімум, податкова соціальна пільга, податкова знижка, соціальна справедливість в оподаткуванні.*

В статье исследуется проблематика применения инструментов, с помощью которых государство обеспечивает социальную справедливость в налогообложении населения налогом на доходы физических лиц. С помощью общенаучных методов познания проанализированы правовые положения и научные позиции необлагаемого минимума доходов граждан, прожиточного минимума, налоговой социальной льготы и налоговой скидки.

Ключевые слова: *необлагаемый минимум граждан, прожиточный минимум, налоговая социальная льгота, налоговая скидка, социальная справедливость в налогообложении.*

In the article the author researches the perspectives of using the methods through which the state ensures social justice when imposing individual income tax. Using general scientific methods, the author analysis legal provisions and scientific positions of the untaxed minimum threshold for citizens, subsistence minimum, tax social privileges and tax deductions.

Key words: *non-taxable minimum threshold for citizens, living wage, tax social privilege, tax deduction, social justice in taxation.*

Вступ. Один із фундаментальних принципів податкового законодавства України – принцип соціальної справедливості, зміст якого полягає в установленні податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Загальновідоме доктринальне положення фінансового права – наукова позиція, що податки справляються у двох межах: обґрунтованих потреб покриття державою видатків і спроможності населення сплачувати податки. У науковій літературі неодноразово досліджено проблематику неоподаткованого мінімуму громадян і податкової соціальної пільги щодо податку на доходи фізичних осіб. Однак такі наукові положення, здебільшого, стосувалися доктрини фінансового права пострадянського періоду, часів побудови податкової системи держави та загалом державних фінансів за нових ринкових умов. Джерелом таких положень були, як правило, позиції науковців XIX – XX ст. Щодо зазначеного варто зауважити таке: по-перше, в науковій літературі помилково або неточно співвідносяться згадані поняття (податкова пільга та податкова знижка – Є. М.), що призводить до їх неправильного розуміння та значущості в податковій системі; по-друге, беручи до уваги європейський напрямок руху нашої держави, доцільно дослідити зазначену проблематику, враховуючи досвід європейських держав із розвинутою податковою системою. Це дасть змогу оновити наукові позиції з досліджуваної проблематики та дійти відповідних висновків.

Проблематику наукової статті безпосередньо досліджували такі вчені, як: С.В. Бойко, Н.Л. Гресь, О.В. Покатаєва, А.А. Славкова. На рівні доктрини фінансового права наукові положення знайшли своє відображення у працях: Л.К. Воронової, Д.О. Гетманцева, О.В. Гедзюк, Н.Л. Губерської, С.Т. Кадькаленка, І.Є. Криницького, М.П. Кучерявенка, Р. М. Лещенка, О.А. Лукашева, О.А. Музики-Стефанчук, О.П. Орлюк, Л.А. Савченко, Н.Ю. Пришви, Л.М. Чуприни, Н.Я. Якимчук та інших.

Постановка завдання. Мета статті – уточнити наукові положення щодо правової природи неоподаткованого мінімуму доходів громадян, прожиткового мінімуму, податкової соціальної пільги та



податкової знижки. Оновити наукові погляди на механізми й інструменти, за допомогою яких держава забезпечує соціальну справедливість в оподаткуванні фізичних осіб. Використовуючи порівняльно-правовий і діалектичні методи пізнання, дослідити правову природу неоподаткованого мінімуму громадян і податкової соціальної пільги у просторі та часі.

Результати дослідження. Причини запровадження такого правового явища, як неоподаткований мінімум громадян, дослідив С.В. Бойко, який зазначає, що таке правове явище спершу визначив англійський соціолог, юрист І. Бентам (1748–1832 рр.), хоча помилково першість у розгляді питання приписують Дж.С. Міллю (1806–1873 рр.). У полеміці щодо розмірів доходів, які варто звільняти від оподаткування, погляди І. Бентама та Дж.С. Мілля заперечували представники української наукової школи державних фінансів [1]. А.А. Славкова, аналізуючи тогочасні наукові думки, зазначає, що більшість науковців дотримувалися позиції, що величина неоподаткованого мінімуму повинна рівнятися доходів, необхідному для існування людини. Але впровадження такого елемента в податкову практику порушувало принцип загальності обкладання, внаслідок чого викликало багато заперечень. Негативне ставлення до звільнення від оподаткування невеликих доходів формувалося на основі різних теорій і принципів, але загалом зводилося до такого: якщо всі отримують послуги від держави, тоді всі повинні сплачувати податки; сплата особистого прибуткового податку – обов'язок кожного громадянина, а тому небезпечно звільняти майже від усякої участі в несенні державного тягара численний клас низькооплачуваних робітників, що мають змогу впливати на політику; держава забезпечує громадянам умови їхнього існування, тому так важлива та безумовна потреба у звільненні від оподаткування невеликих доходів для населення, як потреба в їжі й одязі. Фінансова наука визнавала невинуватими такі заперечення, вважаючи, що невеликі доходи дуже важко піддаються обрахуванню, обкладання ж їх податком обійшлося б державі занадто дорого. Крім того, застосування неоподаткованого мінімуму доцільне тільки за умови введення прогресивної моделі особистого прибуткового оподаткування [2].

Очевидним є вплив західноєвропейської доктрини фінансового права (публічних фінансів) на появу згаданого правового явища, що спрямовує вектор його дослідження до сучасної європейської моделі оподаткування. До того ж досліджувана проблематика виникла з публічно-економічної науки, а не з фінансового права XIX ст., що на той час лише розпочинало свій розвиток і як наукова галузь, і як законодавчий простір. Варто додатково звернути увагу на аксіологічну (природно-правову – *Є. М.*) спрямованість наукових положень. Так чи інакше публічні фінанси – це похідне явище від економічних процесів у державі, тому проблематика спочатку зацікавила науковців, що досліджували суспільні економічні відносини в державі, в яких проявлялася негативна тенденція для економіки в разі оподаткування малозабезпечених верств населення.

Зі здобуттям Україною незалежності та переходом від планової економіки до ринкових відносин наша держава зіткнулася з тими самими проблемами, що існували в Західній Європі століття тому. Ретроспективний аналіз започаткування та розвитку зазначеного правового явища в українському правовому просторі детально дослідила О.В. Покатаєва [3]. Так, науковець зазначає, що економічна ситуація у країні (зміна національної валюти та стрімке зростання інфляції) спричинила необхідність кардинальних підходів до прибуткового оподаткування, саме тому 26 грудня 1992 р. ухвалено Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» [4], який цілковито змінив підходи до порядку надання пільг. Постановою Кабінету Міністрів України «Про збільшення неоподаткованого мінімуму заробітків громадян та внесення змін до розмірів заробітків, щодо яких встановлено прогресивне оподаткування» від 1 грудня 1992 р. впроваджено неоподатковуваний мінімум на рівні 2 300 купонів на місяць [4]. Кардинальних змін зазнало прибуткове оподаткування після Указу Президента України «Про збільшення неоподаткованого мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян» від 13 вересня 1994 р. № 519/94 (далі – Указ) [5], згідно з яким була застосована нова шкала оподаткування прибутковим податком. Відтепер місячний сукупний оподатковуваний дохід визначався в неоподатковуваних мінімумах. Дохід розміром 1 неоподатковуваний мінімум не оподатковувався [3]. У преамбулі Указу зазначено, що цей нормативно-правовий акт ухвалений «з метою підвищення життєвого рівня громадян та їх зацікавленості у результатах праці». Із вищевикладеного можна побачити, що запровадивши неоподаткований мінімум громадян держава виходила із соціальної справедливості оподаткування, економічної доцільності та відповідного державного інтересу, що полягав в одночасній дії двох попередніх складників. Тобто держава створила умови для забезпечення населення мінімально необхідними грошовими коштами для нормального перебування в суспільстві, що дозволяло задовольняти життєво необхідні потреби шляхом купівлі продукції та послуг, а це, своєю чергою, позитивно впливало на мікро- та макроекономічні показники в державі.

Однак на той час існувала проблема – розмір неоподаткованого мінімуму, необхідний населенню й економіці держави для урівноваженого існування та функціонування одночасно як першого, так і другого. Зазначена проблематика яскраво відображена в Указі. Так, в редакції Указу від 13 вересня



1994 р. розмір неоподаткованого мінімуму доходів громадян із 1 жовтня 1994 р. становив 240 тисяч карбованців на місяць, а в редакції Указу від 31 жовтня 1994 р. – 780 тисяч карбованців. Наступного року розмір неоподаткованого мінімуму доходів громадян з 1 лютого 1995 р. становив 1 мільйон 400 тисяч карбованців (редакція Указу від 3 лютого 1995 р.), а з 1 жовтня 1995 р. – 1 мільйон 700 тисяч карбованців (редакція Указу від 21 листопада 1995 р.). На таке формальне зростання розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян впливала гіперінфляція 90-х рр., яка спричиняла зменшення реальних доходів населення й обсягів зростання економіки держави. На той час гостро постало питання про мінімально необхідний розмір грошових коштів для населення. І.В. Горбінська яскраво відобразила наукові позиції початку 2000-х рр. щодо врівноваження приватного та державного інтересу. Вчена зазначила, що в наукових і професійних колах висловлювалася думка про необхідність введення мінімуму, звільненого від оподаткування, величина якого повинна відповідати розміру прожиткового мінімуму працівника (його родини). Стягнення податку має здійснюватися з тієї частини доходів, які залишаються після забезпечення основних життєвих потреб платника податку (його сім'ї), що дасть змогу забезпечити просте відтворення робочої сили та збільшити обсяги споживання товарів і послуг [6, с. 32]. Інакше кажучи, фінансово-правова наука спрямовувала реформування податкового законодавства до західноєвропейського зразка – неоподаткований мінімум доходів громадян дорівнює прожитковому мінімуму. Таке наукове положення було справедливим і економічно обґрунтованим, оскільки воно відповідало як соціальним та економічним потребам – публічному інтересові держави, так і загальним принципам оподаткування.

Водночас державне регулювання оподаткування населення було реформоване в інший спосіб, ніж той, що запропонували й обґрунтували науковці. Так, 2004 р. набрав чинності Закон України «Про податок із доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 р. № 889 [7]. Як слушно зазначає А.А. Славкова, законом була впроваджена пропорційна система оподаткування та замість неоподаткованого мінімуму введена податкова соціальна пільга – квазінеоподатковуваний мінімум. Ототожнення такої пільги з неоподатковуваним мінімумом доходів громадян неможливе, бо соціальна пільга застосовується до обмеженого кола платників, що суперечить економічній сутності та призначенню неоподаткованого мінімуму [2]. Надалі в податковому законодавстві України соціальна справедливість оподаткування населення податком на доходи фізичних осіб здійснювалася зважаючи саме на таке правове явище, дефініції (визначення терміну – Є. М.) якого немає в податковому законодавстві. Отже, у просторі українського фінансового законодавства маємо три правові явища: 1) неоподатковуваний мінімум доходів громадян; 2) мінімальний прожитковий мінімум; 3) податкова соціальна пільга. Зміст останнього правового явища розкривається п. 169.1 ст. 169 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) так: «З урахуванням норм абз. 1 пп. 169.4.1 п. 169.4 цієї статті платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги: <...>» [8]. А після розділового знаку, який вживається для зазначення того, що частина тексту після нього пов'язана причинами, поясненнями, іншим смисловим навантаженням із частиною тексту перед ним, у пп. згаданої ст. ПКУ наводиться певний розмір податкової соціальної пільги у відсотках від розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, залежно від її соціального статусу. Водночас відповідно до пп. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 ПКУ, податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованому на користь платника податку, якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженому на 1,4 та округленому до найближчих 10 гривень. У наших законодавчих реаліях податкова соціальна пільга також має інше вагоме значення, що не стосується податкових правовідносин, – вона є інструментом кваліфікації злочинних діянь і розрахунку штрафних санкцій, передбачених Кримінальним кодексом України (надалі – ККУ) [8; 9].

Аналіз законодавчих положень дає змогу виділити такі особливості податкової соціальної пільги: 1) вона застосовується не до всіх платників податку на доходи фізичних осіб, а лише до тих, які прямо передбачені ПКУ; 2) значна більшість населення – платників податку – отримує мінімальну заробітну плату, що незначно перевищує граничний дохід для застосування пільги; 3) соціальна пільга застосовується в диспозитивному порядку – за добровільним волевиявленням платника податку, оформленим відповідною заявою та документально підтвердженим; 4) платник податку особисто не бере участі у зменшенні своїх податкових зобов'язань, він наділений лише правом, а обов'язок реалізувати права покладений на роботодавця – податкового агента; 5) застосовується лише до однієї бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб – заробітної плати; 6) надається лише резидентам України; 7) застосовується для кваліфікації злочинних діянь; 8) використовується під час розрахунку штрафних санкцій, передбачених ККУ.

Зважаючи на вищезазначене, можна спробувати дати дефініцію правовому явищу: податкова соціальна пільга – це встановлена ПКУ сума грошових коштів, на яку резидент-платник податку на доходи фізичних осіб має право зменшити базу оподаткування із загального місячного доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати.



муваного від одного роботодавця у виді заробітної плати шляхом подання заяви роботодавцю-податковому агенту про застосування такої пільги та документів, що підтверджують таке право.

Правове явище «податкова соціальна пільга», по-перше, не має нічого спільного із забезпеченням державою соціальної справедливості в оподаткуванні, бо загальновідомо, що більшість офіційно працевлаштованих осіб в Україні отримують мінімальну заробітну плату, що унеможливорює застосування пільги до загального місячного доходу платника податку; по-друге, податкова соціальна пільга не відповідає принципам оподаткування, на яких ґрунтується податкова система держави, зокрема суперечить принципів рівності всіх платників перед законом (пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПКУ) та справедливості оподаткування (пп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 ПКУ). Принцип рівності всіх платників перед законом суперечливий одночасно у двох площинах: забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної належності, бо пільга надається лише залежно від соціального стану – працевлаштованим особам, і резидентам фізичної особи – надається тільки резидентам України. Щодо принципу справедливості оподаткування, то варто звернути увагу на пп. 169.2.3 п. 169.2 ст. 169 ПКУ, відповідно до якого податкова соціальна пільга не може бути застосована за таких умов: до доходів платника податку, інших ніж заробітна плата; до заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами як стипендію, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачується з бюджету; до доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності. Вищенаведені положення очевидно дискримінаційні.

Для належного розуміння норм ПКУ доцільно подивитися на практичну реалізацію законодавчих положень. Так, наприклад, відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2017 р.» від 21 грудня 2016 р. № 1801–VIII (далі – Закон), у 2017 р. встановлений прожитковий мінімум для працездатних осіб у розрахунку на місяць: з 1 січня 2017 р. – 1 600 грн., з 1 травня – 1 684 грн., з 1 грудня – 1 762 грн. (ст. 7 Закону) [10]. Тобто на 1 січня звітного податкового року прожитковий мінімум становить 1 600 грн., а розмір мінімальної заробітної плати становить 3 200 грн. (ст. 8 Закону). Згідно з формулою розрахунку застосування податкової соціальної пільги, що закріплена пп. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 ПКУ, виходить: $1\,600 \text{ грн.} \times 1,4 = 2\,240 \text{ грн.}$ Тобто 2 240 грн. – сума, що дорівнює розмірові місячного прожиткового мінімуму, помноженому на 1,4 та округленому до найближчих 10 грн. Зважаючи на те, що розмір мінімальної заробітної плати становить 3 200 грн., навіть для більшості працездатного населення податкова соціальна пільга не підлягає застосуванню, бо загальний місячний дохід працездатного громадянина більший ніж 2 240 грн. (за винятком, передбаченим абз. 2 пп. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 ПКУ).

Водночас податкові системи англосаксонської та континентальної системи права, здебільшого, побудовані на прогресивній системі оподаткування, що, звичайно, можна розцінювати як соціальну спрямованість податкових систем, адже в них втілюється принцип соціальної рівності. Проте є недолік – немає стимулу отримувати високі доходи та підвищується ризик оптимізації доходів. Зважаючи на таке, розвинені держави створюють механізми залучення доходів населення на пряме покриття державних публічних витрат (наприклад, самостійне забезпечення житлом шляхом отримання кредитів, а на суму грошових коштів за відсотки від користування кредитами зменшуються податкові зобов'язання – Є. М.), інвестування в певні сектори економіки, що потребують розвитку, ведення благодійної діяльності чи інші витрати для підтримки соціальної інфраструктури (парків, скверів, створення пам'ятників, реставрації архітектурної спадщини тощо – Є. М.) або малозабезпечених верств населення.

Наприклад, законодавство про прибуткове оподаткування Великобританії використовує механізми соціальної справедливості в оподаткуванні не лише шляхом застосування прогресивної системи оподаткування, а й за допомогою таких інструментів, як податкова пільга та податкова знижка. Тут доречно звернути увагу на те, що платник податку сплачує прибутковий податок не із загального доходу, а з чистого, тобто із прибутку. Прибуток розраховується як сума загального доходу мінус сума податкової пільги та знижок платника податку.

Так, Законом Великобританії «Про прибутковий податок» (“Income Tax Act” (далі – ІТКА) [11] врегульовуються податкові пільги (tax reliefs), але в інший ніж в Україні спосіб – це пільги, що надаються платникові податку на суму грошових коштів, витрачених на певні законодавчо визначені заходи: інвестування в підприємства, відсоткові витрати за кредитами, допомогу та подарунки для благодійних фондів тощо [12]. Тобто платник податку дістає певну податкову пільгу за свої соціально відповідальні витрати або за використання власних доходів для розвитку економічної системи держави. Відразу варто звернути увагу на те, що тут ідеться про ставки податку у прогресивній системі оподаткування. У такому разі платник зменшує свої податкові зобов'язання за певний податковий період, але в довгостроковій перспективі державні бюджети отримають значні обсяги податкових надходжень через позитивну динаміку соціально-економічного розвитку.



Окрім податкової пільги, законодавство Великобританії передбачає також персональну податкову знижку (personal allowance), вона регулюється гл. 2 закону ІТСА «Персональна знижка та інші види персональних знижок» (Chapter 2: Personal allowance and blind person's allowance) [11]. Варто звернути увагу на те, що термін “personal allowance” в разі дослівного перекладу означає за формою допомогу, забезпечення, утримання тощо, однак за змістом внутрішня сутність терміну відповідає правовій природі податкової знижки. У податковому праві Великобританії знижка – це окремий інститут в оподаткуванні прибутковим податком, що, як для нашої податкової системи, досить незвично, бо, наприклад, цивільні партнери (чоловік або дружина) можуть передавати одне одному певну частину знижки; знижка також залежить від віку особи (до 65 років – стандартна знижка, з 65 до 74 років її розмір збільшується, після 75 років встановлюються спеціальні правила оподаткування (ст.ст. 256 (1), 257 та 278 ІТСА). Детально розписувати весь розділ ІТСА немає сенсу, тому доцільно стисло описати таке явище. Податкова знижка для кожного податкового року різна та залежить від інфляції, яку індексує уряд Великобританії. Податкова знижка означає, що дохід (по суті – прибуток – Є. М.) платника податку до законодавчо встановленого мінімального рівня не оподатковується. Тобто податкова знижка, що застосовується у Сполученому Королівстві, за своєю правовою природою – неоподатковуваний мінімум. Взагалі, якщо співвіднести українські та британські податкові пільги і знижки, то в основі податкової системи Великобританії лежить досить проста концепція – особа, зареєстрована у Великобританії як платник податку, тобто резидент, дістає податкову знижку, яка в 2015–2016 податковому році становила £10 600, у 2016–2017 податковому році – £ 11 000, а у 2017–2018 податковому році становить £ 11 200 [13].

Для більш докладного розуміння доцільно зазначити, що механізм прогресивної системи оподаткування діє так: дохід платника податку, наприклад, за 2017–2018 рр. розміром до £ 11 200 не оподатковується прибутковим податком, а дохід понад цю суму оподатковується за ставкою 20% (базова ставка); дохід від £ 31 865 до £ 150 000 – 40% (підвищена ставка); дохід понад £ 150 000 – 45% (додаткова ставка). Тобто соціальна справедливність в оподаткуванні вираховується за такою формулою: наприклад, £ 35 000 загального доходу платника податку зменшуються на стандартну персональну знижку £ 11 200, з різниці £ 23 800 чистого доходу (прибутку) особа зобов’язана сплатити 20% прибуткового податку. Для скоригованого прибутку більшого за £ 100 000 персональна знижка зменшується на £ 1 за кожні £ 2 доходу більшого за ліміт £ 100 000, тобто, наприклад, якщо дохід становить £ 120 000 або більше, тоді персональна знижка дорівнює нулю.

Податкова система Великобританії в частині забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні прибутковим податком водночас складна для податкових агентів і фіскальних органів, які зобов’язані забезпечувати права платників податку, та проста для платників податків, бо всі податкові формальності здійснюються за їхньої мінімальної участі.

Окремо варто зауважити, що з українського правового простору не зникло правове явище «неоподаткований мінімум доходів громадян». На жаль, термін законодавчо не визначений, проте згадку про нього можна відшукати в п. 5 підр. 1 р. XX ПКУ, відповідно до якого, якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум доходів громадян, то для цілей їх застосування використовується сума розміром 17 грн., крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації адміністративних або кримінальних правопорушень, для яких сума неоподаткованого мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, визначеної пп. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 р. IV зазначеного кодексу для відповідного року. Отже, неоподаткований мінімум доходів громадян не є інструментом створення умов для соціальної рівності населення в оподаткуванні – це одиниця виміру штрафних (фінансових – Є. М.) санкцій за правопорушення податкового законодавства, штрафів за діяння, передбачені відповідними санкціями Кодексу України про адміністративні правопорушення [14] та ККУ [9].

Висновки. Соціальна справедливість – це як узагальнена моральна оцінка суспільних відносин, так і один з основних загальнолюдських соціальних ідеалів, конкретне розуміння і зміст якого змінювалося протягом історії, і на сьогодні немає єдиного бачення. Для визначення соціальної справедливості найчастіше її співвідносять із соціальною рівністю, в такому контексті соціальна справедливість розуміється як міра рівності та нерівності в розподілі матеріальних і духовних благ у суспільстві, статусів і влади, а також у життєвому становищі різних суспільних груп [15].

Не потребує додаткового доведення те, що оподаткування найбідніших верств населення негативно впливає як на соціально-політичну ситуацію держави, так і на економічний складник, що, своєю чергою, спрямовує розвиток держави зовсім в іншому напрямку, ніж той, якого потребує сучасна європейська держава. У ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 р. № 1251–ХІІ надавалось визначення принципу соціальної справедливості як забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян [16]. Тобто на час побудови податкової системи України законодавець заклав норму, що повинна була сприяти забезпеченню гідного рівня життя фізичних осіб.



Соціальна справедливість може бути забезпечена за допомогою різних правових інструментів, як окремих, самостійних елементів, так і цілих правових механізмів. Незалежно від того, пропорційна чи прогресивна система оподаткування, податкова система потребує створення сприятливих соціально-економічних умов для збільшення доходів населення – платників податків, що, своєю чергою, позитивно вплине на макроекономічні показники державного розвитку. Надмірне податкове навантаження або невіправдано складне адміністрування податків, звичайно, потребує спрощення, однак може бути нівельоване, зокрема через забезпечення рівного правового статусу всіх платників податків, незалежно від їхнього соціального становища шляхом запровадження реальних стандартів – принципів, що не підлягають оподаткуванню.

В українських реаліях лише особа-платник податку на доходи, що офіційно працевлаштована, має право на податкову соціальну пільгу, однак таким правом значна більшість населення не може скористатися. На додаток до цього, самозайняті особи, тобто ті, що ведуть незалежну професійну діяльність, і суб'єкти підприємницької діяльності позбавлені такого права, так само як, наприклад, особи, що отримують пасивні доходи, доходи від здавання в оренду нерухомого майна тощо. На жаль, сучасне податкове законодавство України спрямоване не на розвиток умов для збільшення доходів і появи середнього класу населення, який мав би бути основою економіки держави.

Прикладів реальних механізмів удосталь. Для нашої держави можна підібрати оптимальну модель, яка приведе до позитивної динаміки економічного розвитку, що відобразиться на фінансовій системі.

Список використаних джерел:

1. Бойко С.В. Неоподаткований мінімум доходів громадян як інструмент забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні / С.В. Бойко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ape_2012_12_16.pdf
2. Славкова А.А. Неоподатковуваний мінімум доходів громадян в особистому прибутковому оподаткуванні / А.А. Славкова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ir.kneu.edu.ua:8080/bitstream/2010/275/1/15_21.pdf
3. Покатаєва О.В. Податкова соціальна пільга з податку на доходи фізичних осіб: правова природа, правове регулювання оподаткування надання / О.В. Покатаєва [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Dtr_pravo/2012_2/files/LA212_16.pdf
4. Декрет «Про прибутковий податок з громадян» від 26 грудня 1992 р., № 13–92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/13-92/ed19921226>
5. Постанова Кабінету Міністрів України «Про збільшення неоподаткованого мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян» від 10 червня 1993 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/433-93-%D0%BF>
6. Горобінська І.В. Аналіз податкового навантаження та його вплив на динаміку ділової активності / І.В. Горобінська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eco-science.net/engine/download.php?id=6>
7. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 р. № 889 // Відомості Верховної Ради України. – № 37. – 2003. – С. 308.
8. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р., № 2755–VI : із зм. і доп. станом на 11 червня 2017 р. // Офіційний вісник України. – № 92. – Т. 1. – 2010. – С. 9.
9. Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>
10. Закон України «Про Державний бюджет України на 2017 р.» від 21 грудня 2016 р. № 1801–VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1801-19/print1459411534260332>
11. Income Tax Act 2007 (с. 3) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/contents>
12. Income Tax Act 2007 – Explanatory Notes [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/pdfs/ukpgaen_20070003_en.pdf
13. Policy paper. Income Tax: personal allowance and basic rate limit for 2016 to 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.gov.uk/government/publications/income-tax-personal-allowance-and-basic-rate-limit-for-2016-to-2017/income-tax-personal-allowance-and-basic-rate-limit-for-2016-to-2017>
14. Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/KD0005.html
15. Гриненко А.М. Соціальна політика : [навч. посіб.] / А.М. Гриненко – К. : Видавництво Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана, 2004. – С. 41.
16. Закон України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 р. № 1251–XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1251-12/print1478084166531795>

