

ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СОЦІАЛЬНОЇ СПРАВЕДЛИВОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

LEGAL SUPPORT FOR THE SOCIAL JUSTICE OF THE TAX SYSTEM

Котенко А.М., к.ю.н., доцент,
доцент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Актуальність статті обумовлено майбутніми змінами у податковому законодавстві, що пов'язано із прийняттям Національної стратегії доходів до 2030 року. Метою статті є визначення змісту принципу соціальної справедливості як вихідної засади побудови податкової системи та з'ясування шляхів реалізації цього принципу. Досліджено підходи до визначення і практичної реалізації цього принципу у національному податковому законодавстві. Встановлено, що до 2004 року диференційована ставка податку з доходів фізичних осіб та неоподатковуваний мінімум доходів, який був введений у шкалу ставок, відповідав змісту принципу соціальної справедливості. З 2004 року було здійснено перехід до пропорційного оподаткування доходів фізичних осіб, а неоподатковуваний мінімум для цілей оподаткування змінила податкова соціальна пільга. У ПК України змінено підхід до змісту принципу соціальної справедливості і зведено його до платоспроможності фізичних осіб. Виснується, що соціальна справедливість як принцип податкового права і вимога до податкової системи формально передбачає можливість фізичної особи сплатити податок на доходи фізичних осіб. Існуючі підходи до реалізації принципу соціальної справедливості не забезпечують такого стану податкової системи, при якому сплата податку на доходи фізичних осіб не повинна впливати на рівень життя. Не враховано, що із доходу у вигляді заробітної плати передбачено утримання військового збору, тому логічним є надання можливості застосувати податкову соціальну пільгу для цілей оподаткування військовим збором. Національна стратегія доходів до 2030 року передбачає відновлення прогресивної шкали ставок податку на доходи фізичних осіб у поєднанні з податковою соціальною пільгою нейтральною до рівня доходів. Це означає, що податкова соціальна пільга буде надана всім платникам податку на доходи фізичних осіб незалежно від рівня доходу.

Ключові слова: принципи податкового права; соціальна справедливість; оподаткування; платники податків; принципи оподаткування; неоподатковуваний мінімум; податкова соціальна пільга; податкова політика.

The relevance of the article is due to future changes in tax legislation which is associated with the adoption of the National Revenue Strategy until 2030. The purpose of the article is to define the content of the social justice principle as the initial point for building a tax system and to identify the ways of implementing this principle. Approaches to the definition and practical implementation of this principle in national tax legislation are investigated. It is established that until 2004 the differentiated personal income tax rate and the non-taxable minimum income which was introduced into the rate scale corresponded to the content of the social justice principle. Since 2004 a transition has been made to proportional taxation of personal income and the non-taxable minimum for taxation purposes has been replaced by a social tax benefit. The Tax Code of Ukraine has changed the approach to the content of the social justice principle and reduced it to the solvency of individuals. It is concluded that social justice as a principle of tax law and a requirement for the tax system formally provides for the ability of an individual to pay personal income tax. Existing approaches to the implementation of the social justice principle do not ensure a tax system in which the payment of personal income tax should not affect the standard of living. It is not taken into account that military tax is paid from income in the form of wages. Therefore, it is logical to provide the opportunity to apply the tax social benefit for the purposes of taxation of military tax. The National Revenue Strategy until 2030 envisages the restoration of a progressive personal income tax rate scale combined with an income-neutral social tax benefit. This means that the social tax benefit will be provided to all taxpayers regardless of income level.

Key words: principles of tax law; social justice; taxation; taxpayers; principles of taxation; non-taxable minimum; social tax benefit; tax policy.

У ПК України «справедливість» зустрічається лише один раз – принцип соціальної справедливості (підп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4), який передбачає установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків [1]. Доцільним є дослідження саме соціальної справедливості як цілісного явища, а не окремої її складової – справедливості.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Різні принципи та різні аспекти принципів у податковому праві були і залишаються у центрі уваги вчених. Серед вчених, які за останні роки найбільш комплексно підійшли до дослідження принципів у податковому праві, можна виділити Н. Шапталу [2], Р. Браславського [3] та В. Форсюк [4].

Метою дослідження є визначення змісту принципу соціальної справедливості як вихідної засади побудови податкової системи та з'ясування шляхів реалізації цього принципу.

Виклад матеріалу дослідження та його основні результати. Передусім слід з'ясувати коло осіб, на яких розповсюджується дія принципу соціальної справедливості. У підп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 ПК України зазначається загальна категорія – платники податків. Тобто соціальна справедливість охоплює усіх суб'єктів, перерахованих у ст. 15 ПК України, яка має назву «Платники податків». Можна припустити, що йдеться про фізичних осіб (резидентів і нерезидентів України), юридичних осіб (резиден-

тів і нерезидентів України) та їх відокремлені підрозділи.

Цю точку зору поділяє, зокрема В. Форсюк, яка не погоджуючись із позицією О. Зельдіної та В. Гришка щодо доцільності застосування принципу соціальної справедливості саме до фізичних осіб, зазначає, що звуження дії принципу соціальної справедливості лише на фізичних осіб не відповідає його змісту [4, с. 123]. Дійсно, формально принцип охоплює всіх платників податків, однак такий підхід не відповідає назві принципу – соціальна справедливість.

Соціальність справедливості вказує на категорію платників податків – фізичні особи. Тому досліджувати соціальну справедливість слід через призму тих платників податків, на яких вона розповсюджується, тобто фізичних осіб.

Що ж таке платоспроможність, про яку йдеться у підп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 ПК України, фізичних осіб зрозуміти складніше. В. Баліцька вказує, що встановити податки, збори та їх ставки залежно від платоспроможності окремих платників податків досить проблематично. Це пояснюється, що різний економічний стан платників податків не може слугувати підставою для об'єктивної диференціації ставок податків залежно від їх потенційної платоспроможності [5, с. 36–37]. Як варіант можна платоспроможність тлумачити буквально – спроможність сплачувати податки. А які саме податки? Йдеться лише про один податок – податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО).

Платоспроможність фізичної особи слід розглядати з позиції, що сплата ПДФО не повинна впливати на рівень життя. І ця ідея ненова. Вільям Пітт Молодший (Прем'єр-міністр Великобританії, 1783–1801), який був палким шанувальником великого економічного мислителя того часу Адама Сміта, у 1799 році запровадив податок на доходи, згідно з яким усі річні доходи понад 200 фунтів стерлінгів оподатковувалися за ставкою 10 відсотків, тоді як доходи від 60 до 200 фунтів стерлінгів оподатковувалися за поступовою ставкою від трохи менше одного відсотка до 10 відсотків. Ніхто не оподатковувався з доходів нижче 60 фунтів стерлінгів [6].

Джон Стюарт Мільє писав, що спосіб урегулювання цієї нерівності тиску, який видається найбільш справедливим, рекомендований Бентамом (Bentham), полягає в тому, щоб залишити певний мінімум доходу, достатній для забезпечення життєвих потреб, не оподатковуваним. Припустимо, що 50 фунтів на рік достатньо, щоб забезпечити кількість осіб, які зазвичай утримуються з одного доходу, необхідними для життя і здоров'я, а також захистом від звичних тілесних страждань, але не будь-якими потураннями. Це повинно бути встановлено як мінімум, а доходи, що перевищують його, повинні оподатковуватися не з усієї суми, а з надлишку [7].

Таким чином, платоспроможність платників податків – фізичних осіб полягає у встановленні певного мінімуму доходу, який взагалі не оподатковується ПДФО. Цей висновок наводить на нове питання, а який це мінімум доходу.

Слід зазначити, що Законом України «Про систему оподаткування» [8], який визначав будову системи оподаткування до набрання чинності ПК України, соціальна справедливість визначалася як забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи. Такий підхід до соціальної справедливості був чіткішим та вказує на шляхи реалізації цього принципу – 1) встановлення неоподаткованого мінімуму доходів громадян; 2) диференціація і прогресивне оподаткування громадян.

Прогресивне оподаткування громадян було побудовано на диференціації залежно від обсягу оподаткованого доходу. Тут історично можна виділити декілька етапів і ми це зробимо на прикладі подохідного оподаткування заробітної плати за основним місцем роботи.

I. Етап. Прогресивна ставка прибуткового податку з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства. Статтею 8 Закону Української РСР «Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства» [9] закріплювалися ставки податку для заробітків, одержуваних громадянами за виконання ними трудових обов'язків, і прирівняних до них. Наприклад, із заробітної плати, розмір якої становить від 1501 до 2000 карбованців, передбачалася ставка 157 карбованців 80 копійок та 15 % із суми, що перевищує 1500 карбованців. При цьому, дохід у вигляді заробітної плати у розмірі до 185 карбованців не оподатковувався. У випадку ж отримання заробітної плати у розмірі від 186 до 1500 карбованців, оподаткуванню підлягала сума перевищення 185 карбованців. Тобто частина доходу у розмірі до 185 карбованців не оподатковувалася навіть за доходу більшого за 3001 карбованець. Хоча частина доходу у розмірі 185 карбованців у Законі Української РСР «Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства» і не називалася неоподатковуваним мінімумом, фактично йшлося саме про це. При цьому Постановою Верховної Ради Української РСР «Про порядок введення в дію Закону Української РСР «Про прибутковий податок

з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства» було зобов'язано Кабінет Міністрів Української РСР вносити зміни щодо встановлення неоподаткованого мінімуму заробітної плати з урахуванням змін мінімального прожиткового рівня населення, водночас коригуючи відповідно розміри заробітної плати, з якої встановлено прогресивне оподаткування [10].

У період з липня 1991 року по 5 січня 1993 року (включно) застосовувалася прогресивне оподаткування. Розмір ставки податку для доходів за основним місцем роботи варіювався від 12 до 30%.

II. Етап. Прогресивна ставка прибуткового податку з громадян. Статтею 7 Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» [11] було встановлено ставки прибуткового податку з сукупного оподаткованого доходу громадян за місцем основної роботи (служби, навчання). Розмір ставки залежно від розміру доходу поступово збільшувався. Із заробітної плати у розмірі від 1 мінімальної заробітної плати + 1 карбованець до 10 мінімальних заробітних плат слід було сплатити податок за ставкою 10%. При цьому така ставка застосовувалася до суми, що перевищує мінімальну заробітну плату. Як і у випадку із ставками прибуткового податку з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства, встановлювався певний розмір доходу, що не оподатковувався. Однак у Декреті Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» вже встановлювався неоподатковуваний мінімум, який було введено у шкалу ставок оподаткування (ст. 6), і який дорівнював розміру мінімальної місячної заробітної плати. Отже мінімальна заробітна плата не оподатковувалася навіть за умови отримання доходу, що перевищує таку мінімальну заробітну плату.

У період з 6 січня 1993 року по 31 грудня 2003 року (включно) застосовувалася прогресивне оподаткування. Розмір ставки податку для доходів за основним місцем роботи варіювався від 10 до 50%.

III. Етап. Пропорційна ставка податку з доходів фізичних осіб. З 1 січня 2004 року із набранням чинності Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» [12] і до набрання чинності ПК України оподаткування доходів фізичних осіб перейшло на пропорційну ставку у розмірі 15 %. При цьому неоподатковуваний мінімум почав визначатися по різному для цілей законів, що містять на нього посилання, та для кваліфікації злочинів і правопорушень. Для цілей же оподаткування було запроваджено податкову соціальну пільгу.

IV. Етап. Прогресивна ставка податку на доходи фізичних осіб. Редакція ПК України, що набрала чинності з 1 січня 2011 року, передбачала повернення до прогресивної ставки. З 2011 по 2014 рік (включно) базова ставка податку складала 15%, а за умови якщо загальна сума отриманих платником податку у звітному податковому місяці доходів, перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, ставка податку становить 17% (20% у 2015 році) суми перевищення. У ПК України неоподатковуваний мінімум також не має відношення до оподаткування, а застосовується для цілей неподаткових законів та кваліфікації злочинів і правопорушень. Для цілей же оподаткування була залишена податкова соціальна пільга. Цей підхід наразі є незмінним.

V. Етап. Пропорційна ставка податку на доходи фізичних осіб. З 1 січня 2016 року було повернуто недиференційовану ставку, яка склала 18%. При цьому у пояснювальній записці до проекту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році [13] (саме цим актом було внесено зміни до ПК України щодо ставок ПДФО) мета зміни підходу до визначення ставки ПДФО не зазначена, але загальна направленість вказаного проекту

закону – необхідність збільшення надходжень до бюджету для забезпечення його збалансованості.

Можна зробити висновок, що у свою незалежність Україна увійшла із прогресивною ставкою (шкалою) податку з фізичних осіб, перейшовши на пропорційну ставку у 2004 році і повернувшись до прогресивної ставки у 2011 році. З 2016 року передбачено пропорційну ставку податку на доходи фізичних осіб, яка застосовується і наразі. При цьому «соціальна справедливість», втративши чіткість визначення із набранням чинності ПК України, фактично була зведена до податкової соціальної пільги.

Національне законодавство початку 90-х років XX ст. було далеке від ідеалу. Закон Української РСР «Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства» вводився у дію окремою постановою Верховної Ради Української РСР [10], якою було зобов'язано Кабінет Міністрів Української РСР вносити зміни щодо встановлення неоподатковуваного мінімуму заробітної плати з урахуванням змін мінімального прожиткового рівня населення, водночас коригуючи відповідно розміри заробітної плати, з якої встановлено прогресивне оподаткування. Отже, розмір неоподатковуваного мінімуму заробітної плати та інших видів грошових винагород робітників, службовців і привірняних до них за оподаткуванням громадян, а також межі диференціації прогресивної ставки встановлювалися не Законом Української РСР «Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства», а окремими постановами Кабінету Міністрів України [14].

Неоподатковуваний мінімум означав частину розмір місячного доходу, з якої незалежно від розміру такого доходу, не сплачувався прибутковий податок з громадян. При цьому Законом Української РСР «Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства» взагалі не оперував терміном «неоподатковуваний мінімум», хоча фактично така категорія існувала.

Положення Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» передбачали наявність неоподатковуваного мінімуму. Неоподатковуваний мінімум, як і у випадку з прибутковим податком з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства, був введений у шкалу ставок оподаткування. Мінімум доходів громадян, що не обкладається прибутковим податком, та критерії диференціації ставок податку змінювалися указами Президента України [15].

З січня 2004 року Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» [12] було передбачено, якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум, то для цілей їх застосування використовується сума у розмірі 17 гривень, крім норм адміністративного та кримінального законодавства у частині кваліфікації злочинів або правопорушень, для яких сума неоподатковуваного мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги. Неоподатковуваний мінімум отримав одразу два значення: фіксований у 17 гривень для цілей застосування інших законів, що містять відповідне посилання, та динамічний, що дорівнював податковій соціальній пільзі і застосовувався як для кваліфікації злочинів або правопорушень.

Підпунктом 6.1.1 п. 6.1 ст. 6 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» було передбачено, що платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги у розмірі, що дорівнює одній мінімальній заробітній платі (у розрахунку на місяць), встановленій законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника

податку. Однак, згідно із п. 6.5 ст. 6, податкова соціальна пільга застосовується до доходу, отриманого платником податку як заробітна плата протягом звітного податкового місяця, якщо його розмір не перевищує суми місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень.

Починаючи з січня 2004 року не тільки було змінено підхід до ставки податку оподаткування фізичних осіб з прогресивної до пропорційної, а і запроваджено ценз на розмір отриманого платником податку доходу у вигляді заробітної плати, до якого може застосовуватися податкова соціальна пільга. До 2004 року завжди існувала певна сума доходу, що не підлягала оподаткуванню і це було відображено у шкалі диференціації ставок податку.

Наразі практика двох неоподатковуваних мінімумів залишається. Для цілей оподаткування податком на доходи фізичних осіб категорія «неоподатковуваний мінімум» не застосовується, а застосовується податкова соціальна пільга. Для фізичних осіб, які не мають додаткових ознак, податкова соціальна пільга дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року. Застосовується податкова соціальна пільга до суми загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого від одного роботодавця. Для застосування податкової соціальної пільги необхідно, щоб дохід, нарахований на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень (ст. 169 ПК України).

3028 гривень складав прожитковий мінімум для працездатної особи на 1 січня 2024 року [Див.: 16]. Отже, граничний розмір доходу, що передбачав можливість застосувати податкову соціальну пільгу, складав $3028 \cdot 1,4$, що за правилами округлення до найближчих 10 гривень дорівнює 4240 гривень. А сама ж податкова соціальна пільга складала $3028 \cdot 0,5$ чи 1514 гривень.

Слід звернути увагу на ще один показник – мінімальну заробітну плату. Мінімальна заробітна плата – це встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконання працівником місячну (годинну) норму праці (ст. 3 Закону України «Про оплату праці») [17]. Є лише окремі випадки, коли заробітна плата може виплачуватися у меншому розмірі ніж законодавчо встановлена мінімальна – у разі укладення трудового договору про роботу на умовах неповного робочого часу, а також при невиконанні працівником у повному обсязі місячної (годинної) норми праці (ст. 3¹ Закону України «Про оплату праці»). З квітня 2024 року мінімальна заробітна плата була встановлена на рівні 8000 гривень. Отже мінімальна заробітна плата більш ніж вдвічі перевищує розмір прожиткового мінімуму. Можна говорити, що базовим розміром податкової соціальної пільги можуть скористатися лише ті працівники, які отримують наднизькі заробітні плати.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про прожитковий мінімум» [18] прожитковий мінімум – вартісна величина достатнього для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження його здоров'я набору продуктів харчування, а також мінімального набору непродовольчих товарів та мінімального набору послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості. Задля реалізації положень Закону України «Про прожитковий мінімум» затверджено Методику визначення прожиткового мінімуму [19], Набори продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демогра-

фічних груп населення [20], Норми фізіологічних потреб населення України в основних харчових речовинах і енергії [21]. Не деталізуючи, на рівні власної суб'єктивної точки зору – розмір прожиткового мінімуму є недостатнім для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження його здоров'я, а також для отримання мінімального набору непродовольчих товарів та мінімального набору послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості.

Повертаючись до визначення принципу соціальної справедливості у ПК України, який передбачає установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків, слід констатувати формальність цього принципу. Можливість у 2024 році зменшити суму загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого від одного роботодавця, у розмірі 4240 гривень (гранично можливий розмір) на 1514 гривень означає сплатити ПДФО у розмірі 490 гривень 68 коп. та військовий збір (1,5%), але вже із всієї суми доходу, що складатиме 63 гривні 60 коп. Отже, «на руки», тобто після утримання роботодавцем ПДФО та військового збору, працівник із заробітної плати у 4240 гривень отримав 3685 гривень 72 коп. Без застосування податкової соціальної пільги «на руки» працівник отримав би 3413 гривень 20 коп. Тобто на 272 гривні 52 копійки менше. Отже базовий показник соціальної справедливості в оподаткуванні у 2024 році складав 272 гривні 52 копійки.

Наприкінці грудня 2023 року було прийнято знаковий для всієї фінансової системи документ – Національну стратегію доходів до 2030 року [22] (далі – НСД). 120 сторінок тексту і 27 сторінок таблиць. Цікаво, що у НСД категорія «справедливість» зустрічається аж 12 разів (у ПК України лише один раз), а категорія «несправедливість» тричі. Згадується справедлива податкова та митна системи (сторінка 15), справедливое оподаткування, горизонтальна та вертикальна справедливість платників податків (сторінка 15), справедливе ставлення до платників податків (сторінка 69), справедлива частка доходів держави від видобування корисних копалин (сторінка 95). Розділ 3.2 НСД містить принципи, на яких ґрунтуються заходи реформування податкової та митної політики, податкового та митного адміністрування. Звертають на себе увагу принципи нейтральності та справедливості.

Принцип нейтральності передбачає, що політика та адміністрування повинні сприяти досягненню рівності та справедливості оподаткування у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платників податків. Політика повинна реагувати на внутрішні та глобальні економічні виклики і конкуренцію, яка породжується тінізацією економіки. Отже, політика та адміністрування повинні бути направлені на справедливе оподаткування, причому вказано, що обраний спосіб досягнення справедливості не повинен впливати на конкурентоздатність платників податків. У вимірі нейтральності – справедливість направлена на суб'єктів господарювання, адже саме вони знаходяться у конкуренції.

Принцип справедливості у НСД передбачає, що політика повинна бути спрямована на мінімізацію регресивності та сприяння горизонтальної та вертикальної справедливості платниками податків. Важливим є досягнення принципу справедливості через використання розподільної ролі податків, враховуючи фіскальну спроможність платників податків. Критичним є недопущення запровадження економічно необґрунтованих пільг та преференцій, які не передбачають забезпечення соціальної справедливості або економічного зростання.

Отже, справедливість у НСД розглядається через призму горизонтальної та вертикальної справедливості. Слід вказати, що горизонтальна справедливість передбачає

однаковий підхід до платників, що мають однакові показники у критеріях, що порівнюються. Вертикальна справедливість передбачає різний підхід до платників, що мають різні показники у критеріях, що порівнюються. У першому випадку, однаковий оподатковуваний дохід передбачає однакове оподаткування, а у другому, різне оподаткування залежно від рівня доходу. При цьому горизонтальна та вертикальна справедливість не виключають одна одну.

Недопущення запровадження економічно необґрунтованих пільг та преференцій, які не передбачають забезпечення соціальної справедливості або економічного зростання як критерій справедливості у НСД найбільш складний для розуміння. Якщо перефразувати, то економічно обґрунтовані пільги та преференції повинні передбачати забезпечення соціальної справедливості або економічного зростання. Враховуючи, що принцип нейтральності розширив критерій справедливості і на суб'єктів господарювання, можна говорити, що для фізичних осіб економічно обґрунтовані пільги та преференції повинні бути на правлені на соціальну справедливість, а для суб'єктів господарювання на економічне зростання.

Реалізація соціальної справедливості у НСД передбачається через відновлення прогресивної шкали ставок ПДФО у поєднанні з соціальною пільгою нейтральною до рівня доходів (Таблиця 1.1) [22]. Тобто соціальна пільга буде надана всім платникам ПДФО незалежно від рівня доходу. Фактично, це пропозиція повернення до підходу визначення неоподатковуваного мінімуму та прогресивної ставки, що були передбачені Законом Української РСР «Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства» та Декретом Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян».

Висновки. Соціальна справедливість як принцип податкового права і вимога до податкової системи формально передбачає можливість фізичної особи сплатити податок на доходи фізичних осіб. Така можливість визначається виходячи із розміру прожиткового мінімуму, який виступає базисною величиною для застосування податкової соціальної пільги. У свою чергу законодавчо встановлений розмір прожиткового мінімуму, вимоги до порядку визначення його розміру, розмір податкової соціальної пільги і підхід для визначення доходу, до якого вона застосовується (прожитковий мінімум помножений на 1,4), не забезпечують такого стану податкової системи, при якому сплата податку на доходи фізичних осіб не повинна впливати на рівень життя. При цьому слід врахувати, що із доходу у вигляді заробітної плати передбачено утримання військового збору, ставка якого у 2025 році для робітників склала 5%. Тому логічним є надання можливості застосувати податкову соціальну пільгу для цілей оподаткування військовим збором.

Національне податкове законодавство, пройшовши шлях від диференційованих ставок податку до оподаткування фізичних осіб і неоподатковуваного мінімуму, який був закладений у шкалу ставок податку, до пропорційного оподаткування і податкової соціальної пільги, яка не відповідає критерію соціальної справедливості через недосягнення мети – платоспроможності. Остання повинна розглядатися як відсутність впливу оподаткування на рівень життя.

Національна стратегія доходів до 2030 року передбачає відновлення прогресивної шкали ставок податку на доходи фізичних осіб у поєднанні з податковою соціальною пільгою нейтральною до рівня доходів. Це означає, що податкова соціальна пільга буде надана всім платникам податку на доходи фізичних осіб незалежно від рівня доходу. Саме у такий спосіб була реалізована соціальна справедливість до 2004 року.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 03.03.2025)
2. Шаптала Н. К. Співвідношення принципів рівності та соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2012. URL: <https://uacademic.info/ua/document/0412U004607>.
3. Браславський Р. Г. Принципи податкового права України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2019. URL: http://phd.znu.edu.ua/page/dis/07_2019/Braslavskiy.pdf.
4. Форсюк В. Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2021. URL: https://shron1.chtyvo.org.ua/Forsiuk_Vita/Teoretychni_problemy_realizatsii_pryntsypiv_opodatkuvannia.pdf.
5. Баліцька В. В. Соціальна справедливість оподаткування крізь призму платоспроможності суб'єктів економіки України. *Фінанси України*. 2011. № 9. С. 33–44. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2011_9_4.
6. War and the coming of income tax. *UK Parliament*. URL: <https://www.parliament.uk/about/livingheritage/transformingsociety/private-lives/taxation/overview/incometax/>
7. Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy By John Stuart Mill. *Econlib Books*, Feb 5, 2018. URL: https://www.econlib.org/library/Mill/mlP.html?chapter_num=67#book-reader.
8. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII (втратив чинність) / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>
9. Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства : Закон України від 05.07.1991 р. № 1306-XII (не застосовується на території України згідно із Законом № 2215-IX від 21.04.2022 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1306-12/ed19910701#o86>.
10. Про порядок введення в дію Закону Української РСР «Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства» : Постанова Верховної Ради Української РСР від 05.07.1991 № 1307-XII (не застосовується на території України згідно із Законом 2215-IX від 21.04.2022). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1307-12#Text>
11. Про прибутковий податок з громадян : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 13-92 (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/13-92#o133>
12. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV. (втратив чинність) / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-15/ed20030522#o303>
13. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році від 24.12.2015 р. № 909-VIII / *Верховна Рада України*. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=3688&skl=9.
14. Про збільшення неоподаткованого мінімуму заробітків громадян та внесення змін до розмірів заробітків, щодо яких встановлено прогресивне оподаткування : Постанова Кабінету Міністрів від 26.05.1992 р. № 277. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/277-92-%D0%BF#Text>.
15. Про збільшення неоподаткованого мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян : Указ Президента України від 13.09.1994 р. № 519/94. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/519/94/ed19940913>.
16. Про Державний бюджет України на 2024 рік : Закон України від 09.11.2023 р. № 3460-IX / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#Text>
17. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-BP / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>
18. Про прожитковий мінімум : Закон України від 9 грудня 2012 р. № 966–14 / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/966-14#Text>
19. Про затвердження Методики визначення прожиткового мінімуму : наказ Мінсоцполітики України від 03.02.2017 р. № 178/147/31. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0281-17#n9>
20. Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення : Постанова Кабінету Міністрів України № 780-2016-п. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/780-2016-%D0%BF>.
21. Про затвердження Норм фізіологічних потреб населення України в основних харчових речовинах і енергії: наказ Мінохорони здоров'я від 03.09.2017 р. № 1073. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1206-17#n14>.
22. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року : розпорядження Кабміну України від 27 грудня 2023 р. № 1218-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhalennia-natsionalnoi-strategii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223>.