

*О.О. Головашевич – канд. юрид. наук, ст. науковий співробітник  
Інституту державного управління та місцевого самоврядування  
Національної академії правових наук України*

## **РЕАЛІЗАЦІЯ ПРИНЦИПУ СОЦІАЛЬНОЇ СПРАВЕДЛИВОСТІ ПРИ ОПОДАТКУВАННІ ФІЗИЧНИХ ОСІБ**

Для виконання своїх функцій держава акумулює публічні фінансові ресурси, переважна кількість яких формується за рахунок податків і зборів, які надходять до Державного й місцевих бюджетів та позабюджетних цільових фондів. Така діяльність держави пов'язана з переходом частини грошей від фізичних та юридичних осіб у власність держави, що обумовлюється конституційною вимогою платити законно встановлені податки та збори. При цьому потрібно мати на увазі, що Конституція України закріплює найвищою соціальною цінністю людину, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпеку. Але яким чином це співвідноситься з фактично примусовим відчуженням частини матеріального надбання фізичних осіб у формі податків і зборів? Спробуємо розкрити це питання та сформулювати власну точку зору щодо нього.

Ще на початку ХХ ст. М.І. Тургенєв підкреслював, що держава, точніше уряд, нічого не може робити для громадян, якщо вони нічого не роблять для неї [1, с. 128]. Ці відносини певним чином перетинаються, коли податки, здійснюючи свою регулюючу функцію, прямо або побічно впливають на економічне становище особи. Ефективне управління економікою, податкове регулювання можуть бути реалізовані тільки при об'єднанні і взаємодії інтересів особистості й держави, дотриманні принципу взаємної відповідальності. Практично всі громадяни України, іноземці й особи без громадянства, які знаходяться на її території, виступають платниками податків, що справляються в Україні. Тому недосконалість і невизначеність податкового законодавства відбиваються перш за все на змісті їх прав і свобод.

В Україні оподаткування здійснюється на базі низки закріплених законодавцем принципів, один з яких безпосередньо стосується окресленої проблематики. Мова йде про принцип соціальної справедливості, сутність якого, на думку законодавця, полягає у забезпеченні 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. На перший погляд, в такому підході міститься певна логіка, але в законодавстві про податки й збори цей принцип реалізовано лише поверхнево, навіть можна говорити лише про його “задекларованість” та відсутність дієвих механізмів реалізації.

Принцип справедливості передбачає, перш за все, застосування диференційованого й прогресивного оподаткування фізичних осіб. Дійсно, це

було актуально з моменту набуття Україною незалежності та по 2003 рік, коли у якості основного податку з фізичних осіб виступав прибутковий податок з громадян. У якості об'єкта оподаткування виступав сукупний оподатковуваний дохід за календарний рік, одержаний з різних джерел. Для громадян, які мають постійне місце проживання в Україні до джерел доходу включалися надходження, отриманні, як на території України, так і за її межами. Для всіх інших категорій фізичних осіб враховувався лише дохід з території України.

Важливо підкреслити, що зазначений податок стягувався за прогресивною шкалою ставок. Цим було передбачено застосування диференційованого підходу до оподаткування доходів громадян, а ставка податку коливалася від 10 до 70 відсотків. Крім того, різна ставка застосовувалась до різних видів доходів. Наприклад, податок із сум авторських винагород, що виплачуються спадкоємцям повторно, обраховувався у подвійному розмірі. Також різний підхід до оподаткування було закріплено в залежності від наявності у платника статусу суб'єкта підприємницької діяльності.

Отже, механізм прибуткового податку з громадян передбачав застосування диференційованого підходу до оподаткування та прогресивне їх оподаткування, тобто був спрямований на реалізацію принципу справедливості. Ситуація змінилася у зв'язку із введенням у 2003 році замість прибуткового податку з громадян податку з доходів фізичних осіб. Це стало значним поштовхом у розвитку прибуткового оподаткування в Україні, адже правовий механізм податку з доходів фізичних осіб містить цілу низку нових важелів й конструкцій, спрямованих на вдосконалення оподаткування цієї категорії платників. Перш за все, більш логічно у порівнянні з попередньо діючим податком відображено його назву – “податок з доходів фізичних осіб”, що охоплює не лише громадян, а й осіб без громадянства та громадян інших країн, які отримують дохід на території України.

Разом із тим, з початку 2004 року, коли вступив у дію закон, яким впроваджено податок з доходів фізичних осіб, прибуткове оподаткування в Україні вже не здійснюється за прогресивною шкалою ставок. Логічно постає питання – а яким же чином тоді реалізується принцип соціальної справедливості в оподаткуванні, який досі міститься у Законі України “Про систему оподаткування”? На перший погляд, вбачається два пояснення цій невідповідності – або законодавець просто забув скоригувати загальний податковий закон та виключи цей принцип, або принцип справедливості трансформувався й досі діє, але в інших формах. Для того, щоб надати відповідь на це питання, варто більш детально розглянути окремі елементи правового механізму податку з доходів фізичних осіб.

Окрім зміни назви податку, більш детального визначення статусу його платників, новим прибутковим законодавством було запроваджено механізми податкового кредиту та податкової соціальної пільги. На наш погляд, саме конструкція податкової соціальної пільги є найбільш вагомим

чинником, який дозволяє стверджувати підтримку малозабезпечених верств населення та перерозподіл податкового навантаження серед фізичних осіб в залежності від кількісних характеристик одержуваного ними доходів.

Зараз платники податку з доходів фізичних осіб мають право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги у розмірах від 50 до 200 відсотків однієї мінімальної заробітної плати. В той же час, маємо звернути увагу на таку особливість користування податковою соціальною пільгою, як добровільність її застосування. Справа в тому, що за часів дії прибуткового податку з громадян перерозподіл податкового навантаження в залежності від розміру доходу здійснювався автоматично. Зараз для отримання податкової соціальної пільги встановлено особливий порядок подання документів платником податку з доходів фізичних осіб. Крім того, він зобов'язаний щороку підтверджувати право на користування податковою соціальною пільгою.

Іншим інструментом, який, на нашу думку, певним чином спрямовано на забезпечення реалізації принципу справедливості в оподаткуванні, є механізм податкового кредиту для фізичних осіб. Він передбачає можливість зменшення бази оподаткування на суму фактично понесених витрат, підтвержені платником податку документально (фіскальним або товарним чеком, касовим ордером, товарною накладною, іншими розрахунковими документами або договором, які ідентифікують продавця товарів, робіт, послуг, та визначають суму таких витрат). Законодавець закріпив виключний перелік таких витрат, який складається з витрат переважно соціальної спрямованості (на лікування, придбання ліків, штучне запліднення, страхування тощо).

Разом із тим, відносити механізм податкового кредиту до засобів реалізації принципу справедливості в оподаткуванні потрібно з великою обережністю. По-перше, він передбачає зменшення оподаткованого доходу на суму дозволених витрат, тобто фактично є різновидом пільги. По-друге, таке зменшення опосередковано впливає на розмір податку, тоді як застосування прогресивного оподаткування має більш виражений характер. Нарешті, віднесення витрат до складу податкового кредиту не впливає значною мірою ані на розмір податкової бази, ані на розмір утриманого податку через невеликий перелік цих витрат.

Враховуючи наведені вище аргументи можемо стверджувати наступне. По-перше, принцип соціальної справедливості у тому вигляді, в якому його закріплено в Законі України "Про систему оподаткування", зараз не діє. Для впровадження його в дію потрібно змінити законодавство про прибуткове оподаткування й повернути прогресивне оподаткування фізичних осіб, але це неприпустимо у сучасних економічних умовах, тому що може призвести до значного підвищення податкового навантаження, дестимуляції підприємницької діяльності, розвитку тіньових схем, спрямованих на уникнення оподаткування.

По-друге, цілком очевидним постає факт наявності потреби в переосмисленні важелів впливу на платників податків, що існували раніше, приведення у відповідність законодавства з загальних питань оподаткування з нормами, які регулюють справляння окремих податків і зборів. Це потребує зміни концепції принципу справедливості в оподаткуванні, впровадження нових дієвих механізмів перерозподілу податкового навантаження та закріплення концептуально нових підходів до його реалізації.

### **Література**

1. Тургенев, Н. И. Опыт теории налогов. 1818 г. [Текст] / Н. И. Тургенев // У истоков финансового права : в 2-х т. / под ред. А. Н. Козырина – Т. 1. – М. : Статут, 1998. – 470 с.

Головашевич, О.О. Реалізація принципу соціальної справедливості при оподаткуванні фізичних осіб [Текст] / О.О Головашевич // Актуальні проблеми правового регулювання фінансово-кредитних відносин в умовах кризи: практика правозастосування і шляхи її вдосконалення: зб. тез доповідей за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (4-5 червня 2010 р., м. Суми). - Суми: УАБС НБУ, 2010. - С. 208-212.