

## ФІНАНСОВЕ ПРАВО ТА ПОДАТКОВІ ВІДНОСИНИ

---

УДК 347.73:336.226

В.О. Рядінська,  
кандидат юридичних наук,  
старший науковий співробітник

### ПРИНЦИП СОЦІАЛЬНОГО ОРІЄНТУВАННЯ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЯК ВАЖЛИВИЙ АСПЕКТ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ (частина I)

У статті розглядаються основні аспекти запровадження принципу соціального орієнтування податкового регулювання в систему оподаткування доходів фізичних осіб в Україні – неоподатковуваного мінімуму доходів фізичних осіб та сімейне оподаткування. Автор досліджує розвиток неоподатковуваного мінімуму доходів фізичних осіб в Україні, визначає проблеми, які утворилися внаслідок його застосування, та напрями їх вирішення. Проаналізовано застосування податкової соціальної пільги, вказано на її вибірковий характер відносно отриманих фізичними особами доходів та особливостей соціального стану фізичних осіб. Зазначено, що система оподаткування доходів фізичних осіб в Україні потребує встановлення та закріплення в механізмі податку на доходи фізичних осіб неоподатковуваного мінімуму доходів фізичних осіб, адекватного реальним суспільним запитам, рівного прожиткового мінімуму.

**Ключові слова:** соціальне орієнтування податкового регулювання, неоподатковуваний мінімум доходів фізичних осіб, податкова соціальна пільга, сімейне оподаткування.

В статье рассматриваются основные аспекты введения принципа социального ориентирования налогового регулирования в систему налогообложения доходов физических лиц в Украине – необлагаемого минимума доходов физических лиц и семейного налогообложения. Автор рассматривает развитие необлагаемого минимума доходов физических лиц в Украине, определяет проблемы, которые образовались в результате его применения, и выявляет пути их разрешения. Проанализировано применение налоговой социальной льготы, указано на ее избирательный характер относительно полученных физическими лицами доходов и особенностей социального положения физических лиц. Отмечено, что система налогообложения доходов физических лиц в Украине требует установки и закрепления в механизме налога на доходы физических лиц необлагаемого аналогом минимума доходов физических лиц, адекватного реальным общественным запросам, равного прожиточному минимуму.

**Ключевые слова:** социальное ориентирование налогового регулирования, необлагаемый минимум доходов физических лиц, налоговая социальная льгота, семейное налогообложение.

*Paper discusses the main aspects of the introduction of the principle of social orientation of tax regulation in the personal income tax in Ukraine – non-taxable*

*minimum incomes of individuals and family taxation. The author examines the development of the non-taxable minimum incomes of physical persons in Ukraine, identifies problems, which were formed as a result of its use, and identifies ways to resolve them. It is analyzed the application of social tax benefit, and it is noted its selective nature with respect to income received by individuals and the characteristics of the social situation of individuals. It is noted that the system of personal income tax in Ukraine requires the installation and fixing in the mechanism of the tax on personal income tax-free minimum incomes, adequate to real public demand equal to the cost of living.*

**Keywords:** social orientation of the tax regulation, non-taxable minimum personal income tax of social benefits, family taxation.

Зарубіжний досвід оподаткування доходів фізичних осіб свідчить, що на сьогодні в переважній більшості країн із розвиненою економікою в системі оподаткування доходів фізичних осіб застосовується принцип соціального орієнтування податкового регулювання, який полягає в закріпленні в правовому механізмі податків на доходи фізичних осіб неоподатковуваного мінімуму доходів фізичних осіб (далі – НМДФО), механізму сімейного оподаткування та соціальних податкових відрахувань, що забезпечує соціальну спрямованість оподаткування доходів фізичних осіб, реалізацію соціальних функцій податків, справедливості держави в контексті організації системи розподільних відносин та управління нею, врівноваження податкового навантаження на різні верстви населення.

НМДФО (лат. *existens minimum*) – це встановлений державою мінімальний дохід особи, з якого не сплачується податок [1, с. 277; 2, с. 43]. Необхідність звільнення від оподаткування певного (мінімального) розміру доходів була визначена ще Ж. Сімонді, К. Ебергом, Дж. Міллем, І.Т. Тарасовим, А.О. Ісаєвим та іншими науковцями минулого [3, с. 145; 4, с. 33; 5, с. 34; 6, с. 87; 7, с. 23], які висували такі аргументи щодо доцільності закріплення неоподатковуваного мінімуму: оподаткування ніколи не повинно накладатися на ту частину доходів, яка необхідна для існування платника; невеликі доходи дуже важко піддаються обрахуванню, витрати на адміністрування доходів фізичних осіб за відсутності неоподатковуваного мінімуму можуть перевищувати їх надходження, тобто оподатковувати невеликі доходи обходиться державі занадто дорого; встановлення НМДФО забезпечує виконання державою власних соціальних функцій. Як зазначалося раніше, доцільність звільнення від оподаткування певної суми доходів, що необхідні фізичній особі для підтримання існування, витримала нападки тих, хто зазначав, що встановлення неоподатковуваного мінімуму порушує принцип загальності оподаткування. Дослідження генезису оподаткування доходів фізичних осіб у різних країнах, де застосовувався НМДФО, та в країнах, де НМДФО не застосовувався, довело, що аргументи, які висувалися класиками фінансового права, були правильними. Навіть у СРСР, де при оподаткуванні доходів фізичних осіб не враховувалися ні традиційні принципи оподаткування, ні спеціальні принципи оподаткування доходів фізичних осіб, у 60-х роках був запроваджений неоподатковуваний мінімум доходів громадян – суми доходів, нижчі за 70 руб. від оподаткування прибутковим податком з громадян звільнялися, оскільки витрати на адміністрування податків з таких доходів перевищували надходження від них [8, с. 56].

На сучасному етапі в країнах з розвиненою економікою система оподаткування доходів фізичних осіб ґрунтуються на встановленні НМДФО як гарантії забезпечення визначених конституціями цих країн соціальних прав та державних соціаль-

них гарантій достатнього рівня для кожної фізичної особи [9, с. 138; 10, с. 10]. Особливостями НМДФО як елементу системи оподаткування доходів фізичних осіб у цих країнах є те, що такий мінімум враховується при фіскальному адмініструванні податку на доходи фізичних осіб, максимально наблизений до прожиткового мінімуму індивіда, пов'язаний із сімейним станом платника податків та його віком [11, с. 92; 12, с. 43].

Прожитковим мінімумом у країнах із розвиненою економікою визначається рухлива економічна величина, що залежить від розміру мінімального споживчого бюджету, обчислення якого, у свою чергу, залежить від значної кількості важливих і соціально значимих витрат, необхідних для біологічного виживання, задоволення соціально-культурних потреб, утримання сім'ї, для освіти, лікування тощо, загальна сума яких повинна бути достатньою для нормального функціонування організму людини, збереження її здоров'я, набору продуктів харчування, а також мінімального набору непродовольчих товарів та мінімального набору послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості [13, с. 33; 1, с. 278; 14, с. 33]. Так, у США мінімальний споживчий бюджет складає 420 дол. на місяць (5 тис. дол. на рік) на одну особу, в Німеччині – 7,6 тис. євро на рік [15, с. 182]. У Великобританії застосовується “мінімальний стандарт доходу” (англ. *Minimum Income Standard*), який становить 337 фунтів стерлінгів на місяць (4045 фунтів стерлінгів на рік) [16, с. 174].

Україна, як визначалося раніше, успадкувала від СРСР НМДФО в розмірі 70 руб. Законом УРСР “Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян і осіб без громадянства” від 5 липня 1991 р. № 1306 [17] було встановлено НМДФО в розмірі 185 крб, при цьому зазначений мінімум прив'язувався не до прожиткового мінімуму, а до мінімальної заробітної плати – у зазначений період НМДФО встановлювався в такому ж розмірі, як і мінімальна заробітна плата (розмір мінімальної заробітної плати відповідно до зазначеного нормативного акту закріплювався також в сумі 185 крб).

Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України № 17 “Про збільшення неоподатковуваного мінімуму сум заробітків, одержуваних громадянами за виконання трудових обов'язків, і прирівняння до них доходів та внесення змін до розмірів заробітків, щодо яких встановлено прогресивне оподаткування” від 11 січня 1992 р. [18], НМДФО було збільшено до 400 крб. Швидка інфляція обумовила прийняття 26 травня 1992 р. Постанови Кабінету Міністрів № 277 “Про збільшення неоподатковуваного мінімуму заробітків громадян та внесення змін до розмірів заробітків, щодо яких встановлено прогресивне оподаткування” [19], у якій розмір НМДФО було збільшено до 900 крб. У цей же період на підставі Постанови Верховної Ради України “Про підвищення соціальних гарантій для населення” від 29 квітня 1992 р. № 2301-XII [20], до таких самих розмірів (900 крб) було збільшено мінімальну заробітну плату. Із прийняттям Постанови Верховної Ради України “Про підвищення мінімальних розмірів заробітної плати і пенсії” від 16 листопада 1992 р. № 2779-XII [21] НМДФО було встановлено на рівні мінімального розміру заробітної плати – 2300 купонів на місяць. Згідно з Декретом Кабінету Міністрів України “Про підвищення мінімальних розмірів заробітної плати і пенсії” від 29 грудня 1992 р. № 19-92 [22], мінімальна заробітна плата та НМДФО були збільшені до 4600 українських карбованців на місяць. Отже, у цей період неоподатковуваний мінімум доходів громадян встановлювався на тому ж рівні, що й мінімальна заробітна плата, і збільшувався разом з нею.

Проте з часом мінімальна заробітна плата та НМДФО стали встановлюватися в різних розмірах. Так, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України

“Про збільшення неоподатковуваного мінімуму доходів громадян і ставки їх прогресивного оподаткування” від 10 червня 1993 р. № 433 [23] неоподатковуваний мінімум було встановлено в розмірі 13800 крб на місяць, а згідно з Постановою Верховної Ради України “Про підвищення мінімальних розмірів заробітної плати та пенсії за віком” від 1 червня 1993 р. № 3243-XII [24] мінімальна заробітна плата складала 6900 крб. На підставі Постанови Кабінету Міністрів України “Про збільшення неоподатковуваного мінімуму доходів громадян і ставки їх прогресивного оподаткування” від 10 вересня 1993 р. № 719 [25] НМДФО було збільшено до 40 000 крб на місяць; а відповідно до Постанови Верховної Ради України “Про підвищення мінімальних розмірів заробітної плати та пенсії за віком” від 27 серпня 1993 р. № 3415-XII [26] мінімальна заробітна плата складала 20 тис. крб. Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України “Про збільшення неоподатковуваного мінімуму доходів громадян та ставки їх прогресивного оподаткування” від 14 грудня 1993 р. № 1032 [27] розмір НМДФО склав 120 тис. крб, а відповідно до Постанови Верховної Ради України “Про підвищення розмірів мінімальних розмірів заробітної плати та пенсії за віком” від 25 листопада 1993 р. № 3653-XII [28] розмір мінімальної заробітної плати встановлювався в 60 тис. крб.

Відтоді і до 1 березня 1996 р. розмір мінімальної заробітної плати не змінювався, а неоподатковуваний мінімум продовжував зростати – на підставі Указу Президента “Про збільшення неоподатковуваного мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян” від 13 вересня 1994 р. № 519 [29] НМДФО, що не обкладався прибутковим податком, встановлювався у розмірі 240 тис. крб на місяць; згідно із Указом Президента України “Про зміни до Указу Президента України від 13 вересня 1994 р. № 519” від 31 жовтня 1994 р. № 649 [30] НМДФО було збільшено до 780 тис. крб; відповідно до Указу Президента України “Про зміни до Указу Президента України від 13 вересня 1994 р. № 519” від 3 лютого 1995 р. № 100/95 [31] розмір НМДФО встановлювався в розмірі 1млн 400 тис. крб; згідно із Указом Президента України “Про внесення змін до Указу Президента України від 13 вересня 1994 р. № 519” від 21 листопада 1995 р. № 1082/95 [32] з 1 жовтня 1995 р. НМДФО, що не обкладався прибутковим податком, було встановлено у розмірі 1млн 700 тис. крб на місяць. У 1996 р. було збільшено і мінімальну заробітну плату – відповідно до Постанови Верховної Ради України “Про порядок введення в дію ст.ст. 10, 33, 34 Закону України “Про оплату праці та встановлення мінімального розміру пенсії за віком” від 20 лютого 1996 р. № 789/97-ВР [33] розмір мінімальної заробітної плати в Україні складав 1 млн 500 тис. крб.

25 серпня 1996 р. в Україні, відповідно до Указу Президента № 762/96 ”Про грошову реформу в Україні” [34] була проведена заміна валюти – з карбованця на гривню, згідно з якою українські карбованці підлягали обміну на гривні (банкноти та розмінну монету) за курсом 100 тис.крб на 1 гривню. Відповідно до проведеної реформи НМДФО становив 17 грн, а мінімальної заробітної плати – 15 грн. Відтоді розмір мінімальної заробітної плати збільшувався, а НМДФО залишився таким самим. Саме в цьому розмірі НМДФО закріплювався у п. 22.5 ст. 22 Закону України “Про податок на доходи фізичних осіб” [35]. У такому ж розмірі НМДФО встановлений і в п. 5 підрозділу 1 розділу ХХ Податкового кодексу України (надалі – ПК України) [36]. Отже, на сьогодні в Україні НМДФО встановлено в розмірі 17 грн (див. табл. 1).

**Розмір неоподатковуваного мінімуму доходів громадян,  
що встановлювався нормативними актами України**

Розмір мінімуму	Термін дії	Підстава
1	2	3
185 крб	01.07.91 – 10.01.92	Закон України “Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян і осіб без громадянства” від 05.07.1991 № 1306-XII
400 крб	11.01.92 – 30.04.92	Постанова Кабінету Міністрів України “Про збільшення неоподатковуваного мінімуму сум заробітків, одержуваних громадянами за виконання трудових обов’язків, і прирівняння до них доходів та внесення змін до розмірів заробітків, щодо яких встановлено прогресивне оподаткування” від 11.01.1992 № 17
900 крб	01.05.92 – 31.10.92	Постанова Кабінету Міністрів України “Про збільшення неоподатковуваного мінімуму заробітків громадян та внесення змін до розмірів заробітків, щодо яких встановлено прогресивне оподаткування” від 26.05.1992 № 277
2300 крб	01.11.92 – 31.12.92	Постанова Верховної Ради України “Про підвищення мінімальних розмірів заробітної плати і пенсії” від 16.11.1992 № 2779-XII
4600 крб	01.01.93 – 31.05.93	Декрет Кабінету Міністрів України “Про підвищення мінімальних розмірів заробітної плати і пенсії” від 29.12.1992 № 19-92
13800 крб	01.06.93 – 31.08.93	Постанова Кабінету Міністрів України “Про збільшення нерподатковуваного мінімуму доходів громадян і ставки їх прогресивного оподаткування” від 10.06.1993 № 433
40000 крб	01.09.93 – 30.11.93	Постанова Кабінету Міністрів України “Про збільшення нерподатковуваного мінімуму доходів громадян і ставки їх прогресивного оподаткування” від 10.09.1993 № 719
120000 крб	01.12.93 – 30.09.94	Постанова Кабінету Міністрів України “Про збільшення нерподатковуваного мінімуму доходів громадян та ставки їх прогресивного оподаткування” від 14.12.1993 № 1032
780000 крб	01.10.94 – 31.01.95	Указ Президента України “Про зміни до Указу Президента України від 13 вересня 1994 року № 519” від 31.10.1994 № 649/94
1400000 крб	01.02.95 – 30.09.95	Указ Президента України “Про зміни до Указу Президента України від 13 вересня 1994 року № 519” від 03.02.1995 № 100/95
1700000 крб	01.10.95 – 01.09.96	Указ Президента України “Про зміни до Указу Президента України від 13 вересня 1994 року № 519” від 21.11.1995 № 1082/95
17 грн	02.09.96 – 31.12.03	Указ Президента України “Про грошову реформу в Україні” від 25.08.1996 р. № 762/96
17 грн	01.01.04 – 31.12.10	Закон України “Про податок на доходи фізичних осіб” від 22.05.2003 р. № 889-IV
17 грн	01.01.11 – тепер. час	Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI

15 липня 1999 р. було прийнято Закон України “Про прожитковий мінімум” № 996-XIV, у ст. 2 якого зазначалося, що прожитковий мінімум застосовується для встановлення величини неоподатковуваного мінімуму громадян, при цьому як прожитковий мінімум визначалася вартісна величина достатнього для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження її здоров’я, набору продуктів харчування, а також мінімального набору непродовольчих товарів та мінімального набору послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості [37]. Крім того, 5 жовтня 2000 р. було прийнято Закон України “Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії” № 2017-III [38], у ст. 17 якого зазначалося, що основні державні соціальні гарантії (до яких належить і НМДФО) не можуть

бути нижчими від прожиткового мінімуму, встановленого законом. Отже, згідно з нормами зазначених вище законів, НМДФО не може бути нижчим за прожитковий мінімум. З 2000 р. розмір прожиткового мінімуму змінювався не тільки щорічно, а й декілька разів на рік (див. табл. 2–4), проте на розмірі НМДФО він жодним чином не позначався.

Таблиця 2

## Розмір прожиткового мінімуму в Україні в 2000 – 2013 роках

Встановлюється з	Діти віком до 6 років	Діти віком від 6 до 18 років	Працездатні особи	Особи, які втратили працездатність	Загальний показник	Законодавча підстава
1	2	3	4	5	6	7
01.01.2000	240,71 грн	297,29 грн	287,63 грн	216,56 грн	270,1 грн	ст. 1 Закону України “Про затвердження прожиткового мінімуму на 2000 рік” від 05.10.2000 № 2025-III
01.01.2001	276,48 грн	345,66 грн	331,05 грн	248,77 грн	311,3 грн	ст. 1 Закону України “Про затвердження прожиткового мінімуму на 2001 рік” від 22.03.2001 № 2330-III
01.01.2002	307 грн	384 грн	365 грн	268 грн	342 грн	ст. 1 Закону України “Про затвердження прожиткового мінімуму на 2002 рік” від 15.11.2001 № 2780-III
01.01.2004	324,49 грн	404,79 грн	386,73 грн	284,69 грн	362,23 грн	ст. 1 Закону України “Про затвердження прожиткового мінімуму на 2004 рік” від 11.05.2004 № 1704-IV
01.01.2005	376 грн	468 грн	453 грн	332 грн	423 грн	ст. 1 Закону України “Про затвердження прожиткового мінімуму на 2005 рік” від 19.10.2004 № 2089-IV
01.01.2006	400 грн	514 грн	483 грн	350 грн	453 грн	ст. 65 Закону України “Про Державний бюджет України на 2006 рік” від 20.12.2005 № 3235-IV
01.04.2006	410 грн	527 грн	496 грн	359 грн	465 грн	
01.10.2006	418 грн	536 грн	505 грн	366 грн	472 грн	
01.01.2007	434 грн	558 грн	525 грн	380 грн	492 грн	
01.04.2007	463 грн	595 грн	561 грн	406 грн	525 грн	
01.10.2007	470 грн	604 грн	568 грн	411 грн	532 грн	
01.01.2008	526 грн	663 грн	633 грн	470 грн	592 грн	ст. 58 Закону України “Про Державний бюджет України на 2008 рік та внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 28.12.2007 № 107-VI
01.04.2008	538 грн	678 грн	647 грн	481 грн	605 грн	
01.07.2008	540 грн	680 грн	649 грн	482 грн	607 грн	
01.10.2008	557 грн	701 грн	669 грн	498 грн	626 грн	
01.11.2009	632 грн	776 грн	744 грн	573 грн	701 грн	ст. 54 Закону України “Про Державний бюджет України на 2009 рік” від 26.12.2008 № 835-VI
01.01.2010	755 грн	901 грн	869 грн	695 грн	825 грн	
01.04.2010	767 грн	917 грн	884 грн	706 грн	839 грн	
01.07.2010	771 грн	921 грн	888 грн	709 грн	843 грн	
01.10.2010	787 грн	941 грн	907 грн	723 грн	861 грн	
01.12.2010	799 грн	957 грн	922 грн	734 грн	875 грн	
01.01.2011	816 грн	977 грн	941 грн	750 грн	894 грн	
01.04.2011	832 грн	997 грн	960 грн	764 грн	911 грн	
01.10.2011	853 грн	1022 грн	985 грн	784 грн	934 грн	
01.12.2011	870 грн	1042 грн	1004 грн	800 грн	953 грн	

1	2	3	4	5	6	7
01.01.2012	893 грн	1112 грн	1073 грн	822 грн	1017 грн	ст. 12 Закону України “Про Державний бюджет України на 2012 рік” від 22.12.2011 № 4282-VI
01.04.2012	911 грн	1134 грн	1094 грн	838 грн	1037 грн	
01.07.2012	917 грн	1144 грн	1102 грн	844 грн	1044 грн	
01.10.2012	930 грн	1161 грн	1118 грн	856 грн	1060 грн	
01.12.2012	961 грн	1197 грн	1134 грн	884 грн	1095 грн	
01.01.2013	972 грн	1210 грн	1147 грн	894 грн	1108 грн	ст. 7 Закону України “Про Державний бюджет України на 2013 рік”
01.12.2013	1032 грн	1286 грн	1218 грн	949 грн	1176 грн	ст. 7 Закону України “Про Державний бюджет України на 2013 рік”

Таблиця 3

**Розмір прожиткового мінімуму в Україні у 2014 р.,  
встановлений Законом України “Про Державний бюджет України на 2014 рік”  
від 16.01.2014 р. № 1165-VII**

Місяць	На працездатну особу	Для непрацездатних
січень	1218 грн	949 грн
лютий	1218 грн	949 грн
березень	1218 грн	949 грн
квітень	1218 грн	949 грн
травень	1218 грн	949 грн
червень	1218 грн	949 грн
липень	1218 грн	949 грн
серпень	1218 грн	949 грн
вересень	1218 грн	949 грн
жовтень	1218 грн	949 грн
листопад	1218 грн	949 грн
грудень	1218 грн	949 грн

Таблиця 4

**Розмір прожиткового мінімуму у 2015 р.,  
встановлений Законом України «Про Державний бюджет України на 2015 рік»  
від 28.12.2014 р. № 80-VIII**

Місяць	На працездатну особу	Для непрацездатних	На 1 особу на місяць
січень	1218 грн	949 грн	1176 грн
лютий	1218 грн	949 грн	1176 грн
березень	1218 грн	949 грн	1176 грн
квітень	1218 грн	949 грн	1176 грн
травень	1218 грн	949 грн	1176 грн
червень	1218 грн	949 грн	1176 грн
липень	1218 грн	949 грн	1176 грн
серпень	1218 грн	949 грн	1176 грн
вересень	1378 грн	1074 грн	1330 грн
жовтень	1378 грн	1074 грн	1330 грн
листопад	1378 грн	1074 грн	1330 грн
грудень	1378 грн	1074 грн	1330 грн

Таким чином, з 1996 р. розмір НМДФО не змінюється, істотно відрівавшись від розміру прожиткового мінімуму (якому відповідно до законодавства України повинен відповідати) і розміру мінімальної заробітної плати (з якою впродовж тривалого часу був тісно пов'язаний). Як слушно зауважує А.А. Славкова [39, с. 45], внаслідок безсистемного та хаотичного процесу зміни розміру НМДФО, що відбувався в 90-х роках в Україні на підставі нормативних актів різної сили – Законів України, постанов Верховної Ради, декретів Кабінету Міністрів та указів Президента України, зазначена категорія перетворилася на “квазінеоподатковуваний мінімум”, втративши будь-який сенс як соціальна гарантія (стандарт).

Дійсно, після набуття чинності Законом України “Про податок на доходи фізичних осіб” було здійснено перехід від застосування НМДФО до використання системи податкових соціальних пільг, а дефініція “неоподатковуваний мінімум доходів фізичних осіб” застосовується виключно як норма відповідальності за різноманітні порушення на рівні 17 грн, крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації злочинів або правопорушень, для яких сума неоподатковуваного мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги (п. 5 підрозділу 1 розділу ХХ ПК України [36]). Таке становище неодноразово критикувалося з боку наукової спільноти [1, с. 278; 16, с. 48]. Так, А.А. Славкова з цього приводу слушно зазначала, що використання терміну “неоподатковуваний мінімум доходів громадян” для обрахування штрафних санкцій є некоректним, економічно невірним та юридично безграмотним, і пропонувала замінити його на категорію “мінімальний розмір штрафних санкцій” [39, с. 45]. Проте ситуація в цьому питанні не змінилася, і НМДФО в Україні остаточно втратив своє функціональне соціально-фінансове призначення.

Натомість для виконання соціальної функції держави у 2004 р. законодавцем було введено податкову соціальну пільгу, а саме право платника податків на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової пільги, розмір якої визначається, виходячи з розміру прожиткового мінімуму, а також від особливостей такого платника (якщо він утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, є однокою матір’ю чи батьком, має дитину-інваліда, є інвалідом І чи ІІ групи і т.ін.). Як зазначає Ю.О. Тесленко [40, с. 114], податкова соціальна пільга фактично – це неоподатковуваний мінімум доходів фізичних осіб, який просто має іншу назву. Не погоджуємося з його думкою, бо податкову соціальну пільгу не можна порівнювати з НМДФО, оскільки: 1) податкова соціальна пільга застосовується не до всіх, а лише до трудових доходів фізичних осіб; 2) відповідно до п. 169.4 ст. 169 ПК України податкова пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата, якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн [36]; 3) передбачено ряд обмежень для фізичних осіб залежно від соціального стану, кількості дітей, інвалідності та інших факторів. Все це не дозволяє визначати зазначену пільгу як неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Крім того, вибірковий характер податкової соціальної пільги не забезпечує кожній фізичній особі в Україні державну соціальну гарантію на отримання доходу, достатнього для 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.

Отже, в податковому законодавстві України утворилася аномалія, яка полягає в тому, що, незважаючи на існування і навіть закріплення в ПК України категорії “неоподатковуваний мінімум доходів фізичних осіб”, оподатковуються будь-які, навіть менші за прожитковий мінімум, доходи фізичних осіб, що порушує державні соціальні гарантії та позбавляє фізичних осіб можливості задоволення своїх важливі життєві потреби. Застосування податкової соціальної пільги суттєво не змінює ситуації через її вибірковий характер відносно отриманих фізичними особами доходів та особливостей соціального стану фізичних осіб.

Підсумовуючи зазначене вище, констатуємо, що система оподаткування доходів фізичних осіб в Україні потребує встановлення та закріплення в механізмі податку на доходи фізичних осіб НМДФО, адекватного реальним суспільним за питам, що можливо шляхом дорівнювання його до прожиткового мінімуму. Такий підхід забезпечить єдність норм різних нормативних актів та реалізацію норм Законів України “Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії” і “Про прожитковий мінімум”.

На сучасному етапі НМДФО в зарубіжних країнах тісно пов’язаний з механізмом сімейного оподаткування, оскільки надається не лише індивідуальній фізичній особі, а й консолідованому платнику – сім’ї, в рамках сімейного оподаткування. Дослідження сімейного оподаткування як окремого аспекту принципу соціального орієнтування податкового регулювання буде приділена увага в подальших роботах.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Маранчин О. Неоподатковуваний мінімум доходів громадян в Україні : ретроспективний аналіз / О. Маранчин, О. Вавриш // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 8. – Ч. 1. – С. 277–281.
2. Соловьева Н.А. Необлагаемый налогами минимум по налогу на доходы физических лиц : миф или реальность / Н.А. Соловьева // Налоги. – 2011. – № 5. – С. 43–48.
3. Сисмонди Ж.С. Новые начала политической экономии в его отношении к народонаселению / Ж.С. Сисмонди. – М. : Гос. Соц.-эк. Изд-во, 1937.– В 2-х т. – Т. 2. – 544 с.
4. Эберг К.Т. Очерки финансовой науки / К.Т. Эберг. – Ярославль : Типография М.Х. Фарака, 1893. – 133 с.
5. Милль Дж. Основы политической экономии / Дж. Милль. – в 5 т. – Т. 3 в 2 кн. Кн. 2 : О влиянии правительства. – М. : Прогресс, 1981. – 318 с.
6. Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права / И.Т. Тарасов. – М. : Типография Императорского Университета, 1889. – 307 с.
7. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов / А.А. Исаев. – М. : ЮРИнфоР-Пресс, 2004. – 270 с.
8. Хезретов А. Подоходный налог с населения в СССР : Правовые вопросы : автореф. дисс. ... канд. юр. наук : 12.00.02 / А. Хезретов. – М., 1983. – 24 с.
9. Бойко С.В. Неоподатковуваний мінімум доходів громадян як інструмент забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні / С.В. Бойко // Актуальні проблеми економіки і права. – 2012 – 12. – С. 138–143.
10. Вяльцев Н.Н. Ставки и вычеты по НДФЛ и их влияние на социальное положение населения / Н.Н. Вяльцев // Теория и практика общественного развития. – 2013. – № 1. – С. 10–16.
11. Коростелева В.В. Перспективы развития системы налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц / В.В. Коростелева // Экономика и социум. – 2014. – № 1. – С. 92–110.
12. Белоножко А.А. К вопросу о справедливости налогообложения граждан России на современном этапе / А.А. Белоножко // Известия ИГЭА. – 2007. – № 5. – С. 18–21.
13. Черник Д.Г. Применение налоговых льгот по налогу на доходы физических лиц / Д.Г. Черник, Ю.Д. Шмелев // Финансы. – 2007. – № 1. – С. 37–41.
14. Сокол М.П. Принципы теории и практики мировой системы подоходного налогообложения граждан, заложенные в Налоговом кодексе Российской Федерации / М.П. Сокол // Министерство РФ по налогам и сборам. Налоговый вестник. – 2001. – № 10. – С. 32–39.

15. Connolly S. Economics of the Sector/ S. Connolly, A. Munro. – Harlow, England : Pearson Education, 1999. – 515 p.
16. Славкова А.А. Фінансові важелі суспільного розвитку в Україні : прожитковий мінімум доходів громадян / А.А. Славкова // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії : збірник наукових праць. – Вип. 3. : Економічні науки. – Чернівці : Технодрук, 2009. – С. 46–49.
17. Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян і осіб без громадянства : Закон Української Радянської Соціалістичної Республіки від 5 липня 1991 року // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1991. – №43. – Ст. 568.
18. Про збільшення неоподатковуваного мінімуму сум заробітків, одержуваних громадянами за виконання трудових обов'язків, і прирівняння до них доходів та внесення змін до розмірів заробітків, щодо яких встановлено прогресивне оподаткування : Постанова Кабінету Міністрів України від 11 січня 1992 р. № 17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/17-92-p>.
19. Про збільшення неоподатковуваного мінімуму заробітків громадян та внесення змін до розмірів заробітків, щодо яких встановлено прогресивне оподаткування : Постанова Кабінету Міністрів України від 26 травня 1992 р. № 277 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/277-92-p>.
20. Про підвищення соціальних гарантій для населення : Постанова Верховної Ради України від 29 квітня 1992 р. № 2301-XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1992. – № 30. – Ст. 428.
21. Про підвищення мінімальних розмірів заробітної плати і пенсії : Постанова Верховної Ради України від 16 листопада 1992 р. № 2779-XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1992. – № 48. – Ст. 664.
22. Про підвищення мінімальних розмірів заробітної плати і пенсії : Декрет Кабінету Міністрів України від 29 грудня 1992 р. № 19-92 // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1993. – № 20. – Ст. 216.
23. Про збільшення неоподатковуваного мінімуму доходів громадян і ставки їх прогресивного оподаткування : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 червня 1993 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1032-93-p>.
24. Про підвищення мінімальних розмірів заробітної плати та пенсії за віком : Постанова Верховної Ради України від 1 червня 1993 р. № 3243-XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1993. – № 49. – Ст. 467.
25. Про збільшення неоподатковуваного мінімуму доходів громадян і ставки їх прогресивного оподаткування : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 вересня 1993 р. № 719 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://kodeksy.com.ua/norm\\_akt/source-KMU/type-Постанова/719-93-п-10.09.1993.htm](http://kodeksy.com.ua/norm_akt/source-KMU/type-Постанова/719-93-п-10.09.1993.htm).
26. Про підвищення мінімальних розмірів заробітної плати та пенсії за віком : Постанова Верховної Ради України від 27 серпня 1993 р. № 3415-XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1993. – № 38. – Ст. 380.
27. Про збільшення неоподатковуваного мінімуму доходів громадян і ставки їх прогресивного оподаткування : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 червня 1993 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1032-93-p>.
28. Про підвищення розмірів мінімальних розмірів заробітної плати та пенсії за віком : Постанова Верховної Ради України від 25 листопада 1993 р. № 3653-XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1993. – № 49. – Ст. 467.
29. Про збільшення неоподатковуваного мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян : Указ Президента України від 13 вересня 1994 р. № 519 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/519/94>.
30. Про зміни до Указу Президента України від 13 вересня 1994 р. № 519 : Указ Президента України від 31.10.1994 № 649/94 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/649/94>
31. Про зміни до Указу Президента України від 13 вересня 1994 р. № 519 : Указ Президента України від 3 лютого 1995 р. № 100/95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/U649\\_94.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/U649_94.html)
32. Про внесення змін до Указу Президента України від 13 вересня 1994 року № 519 : Указ Президента України від 21 листопада 1995 р. № 1082/95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1082/95>.
33. Про порядок введення в дію ст. 10, 33, 34 Закону України “Про оплату праці та встановлення мінімального розміру пенсії за віком” : Постанова Верховної Ради України від 20 лютого 1996 р. № 789/97-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996. – № 9. – Ст. 45.
34. Про грошову реформу в Україні : Указ Президента від 25.08.1996 р. № 762/96 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/U762\\_96.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/U762_96.html).

35. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22 травня 2003 року № 889-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2003. – № 37. – Ст. 308.
36. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
37. Про прожитковий мінімум : Закон України від 15 липня 1999 року № 966-XIV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. – № 38. –Ст. 348.
38. Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії : Закон України від 5 жовтня 2000 року № 2017-III // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2000. – № 48. – Ст. 409.
39. *Славкова А.А.* Неоподатковуваний мінімум доходів громадян в особистому прибутковому оподаткуванні / А.А. Славкова // Фінанси, облік, аудит. – 2010. – № 15. – С. 43–48.
40. *Тесленко Ю.О.* Реалії застосування податкової соціальної пільги у зв'язку зі змінами в податковому законодавстві / Ю.О. Тесленко // Управління розвитком. – 2012. – № 19(140). – С. 113–115.

Отримано 13.10.2015