

Constitutional guarantees of social standards and the capacity of the economy

Конституційні гарантії соціальних стандартів і спроможність економіки

Ihor Pyroha

Key words:

social standard, social guarantees, wages, pension, social contribution, VAT, income tax.

Ключові слова:

соціальний стандарт, соціальні гарантії, заробітна плата, пенсія, соціальний внесок, ПДВ, податок на доходи.

Ефективність системи соціального забезпечення в державі визначає система соціальних стандартів, які не лише закріплені в нормативно-правових актах, а й використовуються на практиці. Вони дають змогу реалізувати стратегічну мету соціальної держави – забезпечити високі стандарти життя та рівний доступ її громадян до суспільних благ і послуг. Держава зобов'язана забезпечити всім громадянам достатній рівень доходів і якість життя. В основі соціальної політики України лежить державне регулювання мінімальної зарплати (далі – МЗП) і прожиткового мінімуму (далі – ПМ). Політика забезпечення мінімальних соціальних стандартів не узгоджується з конституційним визначенням України як соціальної держави (ст. 1 Конституції України¹), не відображає орієнтири розвитку економіки й соціальної сфери на кожному етапі розвитку, не забезпечує гідний рівень життя населення. Соціальна політика держави не спирається на можливості економіки. Орієнтація на мінімальні соціальні стандарти сприяє поширенню бідності серед трудящих і спонукає працездатне населення шукати гідну оплату праці за межами держави.

Поняття прожиткового мінімуму, його функції, зв'язок з іншими основними стандартами соціальної політики (мінімальні заробітна плата та пенсії за віком, види соціальної допомоги тощо) висвітлено в Законі України «Про прожитковий мінімум» від 15.07.1999 № 966-XIV². Розмір прожиткового мінімуму визначається вартістю мінімального набору продуктів харчування, непродовольчих товарів і послуг (споживчого кошика) на одну особу та розраховується для основних соціальних і демографічних груп населення. З 1 січня 2017 року вартість споживчого кошика визначає розмір мінімальної заробітної плати. Вартість споживчого кошика не відображає реальну мінімальну вартість життя не тільки тому, що не враховує податків і зборів, які мають включатися у визначення мінімальної зарплати, а й тому, що під час обчислення не береться до уваги індекс споживчих цін. Прожитковий мінімум більше не пов'язується зі споживчим кошиком, а визначається голосуванням у парламенті (менше ніж 50% МЗП). Проголосована цифра лежить в основі розрахунків і перерахунків основних державних соціальних стандартів і гарантій. Ні прожитковий мінімум, ні мінімальна зарплата не враховують витрат на оплату житлово-комунальних послуг, оренду чи будівництво житла, не передбачають наявності сім'ї.

Головний недолік цих нормативів у тому, що вони не враховують можливості економіки. Низькі розміри заробітної плати розглядаються як конкурентна перевага української економіки. Розмір МЗП негативно впливає на формування основної заробітної плати, економічної поведінки працівника, його мотивації до праці та провокує інші негативні соціально-економічні тенденції.

Стабільний соціальний розвиток неможливий без прогресу у сфері оплати праці. Тому нагальною потребою на сучасному етапі є необхідність підвищення мінімальної заробітної плати як основної державної соціальної гарантії до рівня фактичного прожиткового мінімуму. У країнах ЄС під час установа мінімальної заробітної плати орієнтуються на рівень і динаміку середньої заробітної плати (індекс Кейтса³).

¹ Конституція України від 30.09.2016 № 254к/96-вр. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.

² Про прожитковий мінімум: Закон України від 09.12.2012 № 966-14. Відомості Верховної Ради України. 1999. № 38. Ст. 348. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/966-14>.

³ Новак І. Мінімальна заробітна плата: методичні підходи до визначення та вплив на ринок праці. Україна: аспекти праці. 2012. № 5. С. 23–29.

Окремі аспекти використання соціальних стандартів і соціальних гарантій у системі соціальної політики розглядаються в працях українських і зарубіжних учених, зокрема Н. Баранової, Л.А. Беррі, Е. Білсон, Р. Готестам, Н. Волгіна, Н. Горелова, В.А. Зейтамль, А. Колота, Т. Кір'ян, Е. Лібанової, В. Мандибури, А. Парасурман, М.М. Ренкас, С. Синчука, М. Шаповала та інших.

У наявних дослідженнях соціальних стандартів недостатньо опрацьовані питання методологічного забезпечення системи державного регулювання доходів громадян в умовах поглиблення майнової диференціації й загострення протиріч у вітчизняній економіці. Серйозною загрозою, що впливає на загострення ситуації у сфері зайнятості, є знецінення праці. Заробітна плата більшості працюючих не виконує стимулювальної та відтворювальної функцій, а її питома вага в загальних обсягах доходів населення загалом по країні становить близько 40%, в окремих регіонах досягає 30%, що явно не відповідає можливостям економіки. Дослідження методів формування соціальних стандартів є актуальним завданням.

Мета роботи полягає в розробленні методів підвищення соціальних стандартів з урахуванням загального рівня оплати праці, забезпечення прискорення економічного розвитку, підвищення продуктивності праці.

У ст. 3 Конвенції Міжнародної організації праці (далі – МОП) № 131 про встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються ⁴, ратифікованої Україною 19.10.2005, подано перелік факторів, які потрібно враховувати для визначення МЗП:

- «а) потреби працівників та їхніх сімей з урахуванням загального рівня заробітної плати в країні, прожиткового мінімуму, допомоги з соціального забезпечення та порівняльного життєвого рівня інших соціальних груп;
- б) економічні фактори, у тому числі необхідні умови економічного розвитку, рівень продуктивності й бажаність досягнення та підтримання високого рівня зайнятості».

Мінімальна заробітна плата повинна регулярно переглядатися для збереження стабільного відношення до середньої заробітної плати, яка зростає, як правило, швидше. Відповідно основним соціальним стандартом має бути середня заробітна плата. Мінімальна заробітна плата визначається з урахуванням рекомендованих значень індексу Кейтса та не може бути нижчою за вартість товарів/послуг споживчого кошика. Співвідношення мінімальної й середньої заробітної плати в країнах Європи подано на рис. 1.

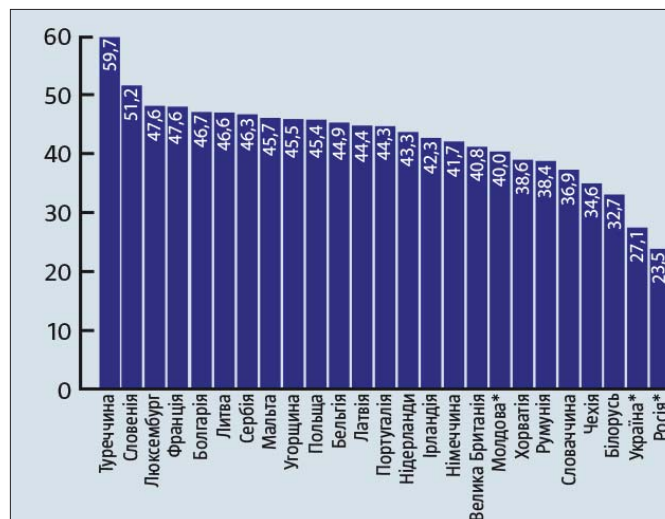


Рис. 1. Співвідношення середньої й мінімальної зарплати в країнах Європи 201 –2016 роки ⁵

Середня заробітна плата в Україні протягом 2017 року змінювалася в широких межах – від 6008 грн у січні до 8777 грн у грудні (таблиця 1). Упродовж цього часу мінімальна заробітна плата залишалася стабільною й рівною 3200 грн. У 2017 році розмір мінімальної заробітної щодо середньої змінювався від 53,3% у січні до 36,46% у грудні. Середнє значення дорівнює 45,04%, що відповідає європейському рівню.

⁴Про встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються: Конвенція Міжнародної організації праці від 22.06.1970 № 131. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/993_149.

⁵Крамар О. Євроінтеграція зарплати. Український тиждень. 2016. 18 листопада. URL: <http://tyzhden.ua/Economics/178644>.

Хоча співвідношення середньої й мінімальної зарплат відповідає Конвенції МОП № 131, однак мінімальна заробітна плата в Україні у 2017 році була нижчою за вартість товарів/послуг споживчого кошика. Тому для подолання диспропорції пропонуємо в основу соціальних стандартів наступного року закласти середню зарплату попереднього року, скореговану на індекс інфляції. Мінімальна заробітна плата дорівнює 50% від середньої.

Таблиця 1

Середня зарплата в Україні у 2017 році⁶

| Місяць | січень | лютий | березень | квітень | травень | червень |
|------------|--------|---------|----------|---------|----------|---------|
| СЗП, грн | 6008 | 6209 | 6752 | 6659 | 6840 | 7360 |
| Індекс цін | 0,011 | 0,010 | 0,018 | 0,009 | 0,013 | 0,016 |
| Місяць | липень | серпень | вересень | жовтень | листопад | грудень |
| СЗП, грн | 7339 | 7114 | 7351 | 7377 | 7479 | 8777 |
| Індекс цін | 0,002 | -0,001 | 0,020 | 0,012 | 0,009 | 0,010 |

Зробимо корегування так. Індекс споживчих цін у 2017 році становив 113,7%⁷. Середню заробітну плату протягом 2017 року визначимо так: скорегуємо заробітку плату за січень 2017 року на індекс інфляції 113,7% та визначимо середнє арифметичне скорегованої зарплати за січень і реальної за грудень: (6008+максимальна зарплата становить 5–6 середніх;

- 1) максимальна зарплата становить 5–6 середніх;
- 2) мінімальна зарплата – 50% від середньої;
- 3) пенсія – 40% від заробітної плати.

У результаті розрахунку знайдемо:

мінімальна зарплата – $7617,39 \times 0,5 = 3808,70$ грн;

максимальна зарплата – $7617,39 \times 6 = 45704,34$ грн;

мінімальна пенсія – $7617,39 \times 0,2 = 1523,48$ грн;

середня пенсія – $7617,39 \times 0,4 = 3046,96$ грн;

максимальна пенсія – $7617,39 \times 1,2 = 9140,87$ грн.

Для порівняння наведемо параметри бюджету 2018 року⁸: мінімальна заробітна плата – 3723 грн; прожитковий мінімум для осіб, що втратили працездатність: із 1 січня – 1373 грн, із 1 липня – 1435 грн, із 1 грудня – 1497 грн. Розмір прожиткового мінімуму визначає мінімальну пенсію (за наявності достатнього страхового стажу). В Україні на законодавчому рівні визначено лише мінімальні стандарти: мінімальна заробітна плата й мінімальна пенсія, що фактично вказує на відсутність соціальної політики як такої. Обидва соціальні стандарти занижені порівняно з досягнутим рівнем розвитку економіки й мінімальними соціальними стандартами в Європі.

Проаналізуємо, наскільки визначені соціальні стандарти узгоджуються з можливостями економіки. Статистичні дані щодо рівня середньої заробітної плати дають змогу визначити інші показники економіки. Просто обчислити фонд оплати праці одного (усередненого) працівника. Для цього треба врахувати, що заробітна плата нараховується із суми, з якої сплачений єдиний соціальний внесок (далі – ЄСВ) за ставкою 22%. Фонд оплати праці усередненого працівника (далі – ФОП (1)) дорівнює:

$$\text{ФОП (1)} = \text{СЗП} \times 100 / (100 - C_{\text{ЄСВ}}),$$

⁶ Середня місячна зарплата по регіонам України в 2017 г. URL: <https://index.minfin.com.ua/labour/salary/average/>.

⁷ Сводная таблица индексов потребительских цен с 2000 по 2017 г. URL: <https://index.minfin.com.ua/economy/index/inflation/>.

⁸ Про Державний бюджет України на 2018 рік: Закон України від 07.12.2017 № 2246-19. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2246-19/page>.

де СПЗ – середня заробітна плата протягом року; $C_{\text{ЄСВ}}$ – ставка ЄСВ. Середнє арифметичне від середньої заробітної плати протягом року дорівнює 7105,42 грн. Місячний фонд оплати праці усередненого працівника протягом року дорівнює 9 109,51 грн. За кожного працівника роботодавець має сплатити щомісяця в середньому $9\ 109,51 - 7105,42 = 2004,09$ грн ЄСВ. Якщо відоме число працівників, за яких сплачується ЄСВ, то можемо обчислити доходи Пенсійного фонду України (далі – ПФУ), джерелом якого є ЄСВ. На презентації пенсійної реформи Прем'єр-міністр України озвучив такі дані⁹: число осіб, за яких роботодавці сплачують ЄСВ, становить 10,5 млн, за 1,5 млн осіб платить держава, всього – 12 млн осіб. Протягом 2017 року сума ЄСВ, що підлягала сплаті до ПФУ, дорівнює:

$$\text{ЄСВ}_{2017} = 2004,09 \times 12 \text{ (місяців)} \times 12 \text{ млн осіб} = 288,58896 \text{ млрд грн.}$$

Якщо середня заробітна плата дорівнює мінімальній, то сума доходів ПФУ з джерела ЄСВ дорівнює:

$$\text{ЄСВ}_{2017}_{\text{min}} = 902,56 \times 12 \text{ (місяців)} \times 12 \text{ млн осіб} = 129,96864 \text{ млрд грн.}$$

«За оперативними даними, до бюджету ПФУ за 2017 рік з усіх джерел фінансування надійшло 292,4 млрд грн, з яких власні надходження склали 158,9 млрд грн <...> з Державного бюджету України на фінансування пенсійних виплат надійшло 133,5 млрд гривень»¹⁰. Пенсійний фонд звітує про надходження ЄСВ в сумі 154,3007 млрд грн. Якби середня заробітна плата в Україні насправді відповідала даним, які наводить Мінфін, то тільки єдиний соціальний внесок повинен забезпечити надходження 288,58896 млрд грн, тобто забезпечити виконання бюджету Пенсійного фонду з профіцитом 788,26 млн грн за рахунок власних джерел доходів. Фактично зібрано лише 53,47% від суми можливих надходжень. Легко обчислити, що сума 154,3007 млрд грн ЄСВ відповідає середній заробітній платі 3799,07 грн.

Які причини зменшення доходів ПФУ у 2017 році на 134,28826 млрд грн? Законних підстав для зниження суми зборів ЄСВ, передбачених Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»¹¹, усього дві:

- 1) для осіб з інвалідністю встановлені знижені ставки ЄСВ (ст. 8 Закону);
- 2) визначена максимальна величина бази нарахування єдиного внеску (ст. 1) – 48 000 грн у 2017 році.

Сподіваємося, що перша підстава не дає суттєвого зменшення суми ЄСВ (число працюючих осіб з інвалідністю становить незначний відсоток від 12 млн осіб, та й заробітна плата в інвалідів, напевно, невисока). Щодо другої підстави, то сума може бути досить значною, оскільки соціальна політика в Україні відсутня як така, держава жодним чином не впливає на розподіл доходів, повністю відсутнє регулювання ринку праці. Навпаки, державна політика в царині оплати праці зорієнтована на збереження мізерного розміру заробітної плати як конкурентної переваги України. ЄСВ, не сплачений з Фонду оплати праці, 133,5 млрд грн / 0,22 = 606,818818 млрд грн. Ця сума визначає доходи фізичних осіб, які отримують понад 48 000 грн на місяць на одну особу.

Можна показати, що обмеження максимальної суми доходів, з яких справляється ЄСВ, не пояснює втрати доходів ПФУ. Для обґрунтування цього висновку наведемо розрахунок податку на доходи фізичних осіб. Ставка оподаткування доходів фізичних осіб (далі – ПДФО) становить 18% (ст. 167.1 Податкового кодексу України¹²). Використовуючи середню заробітну плату 7105,42 грн, обчислимо суму податку на доходи фізичних осіб:

$$\text{ПДФО}_{2017} = 7105,42 \times 12 \text{ (місяців)} \times 12 \text{ (млн осіб)} \times 0,18 = 184,172486 \text{ млрд грн.}$$

Згідно зі звітом Міністерства фінансів, у 2017 році загальна сума зборів податку на доходи фізичних осіб – 75,0334 млрд грн¹³, що дорівнює 40,74% від реально можливих зборів. Не одержано податків у сумі 109,139086 млрд грн. Законом не встановлено жодних обмежень на максимальну суму доходів, які звіль-

⁹Гройсман В. Основні положення Проекту Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо підвищення пенсій». URL: http://www.kmu.gov.ua/document/249987419/Pension_Reform.pdf.

¹⁰Огляд основних підсумків роботи Пенсійного фонду України за січень-грудень 2017 року. URL: http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/publish/article;jsessionid=3906E5D08870248CEFA602BE6D603109.app2?art_id=309492&cat_id=94750.

¹¹Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 01.01.2018 № 2464-17. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 2–3. Ст. 11. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-vi>.

¹²Податковий кодекс України від 01.01.2018 № 2755-17. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, 15–16, 17. Ст. 112. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

¹³Доходи государственного бюджета Украины в 2017 году. URL: <https://index.minfin.com.ua/budget/income/>.

няються від податку на доходи фізичних осіб, але встановлена податкова соціальна пільга для осіб, доходи яких «не перевищують прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи станом на 01 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень». Згідно з підпунктом 169.4.1 Податкового кодексу України, податкова соціальна пільга (2017 рік) може застосовуватися до доходу, меншого за 2240 грн. Оскільки мінімальна зарплата встановлена на рівні 3200 грн, соціальна пільга впливає на проведені розрахунки на рівні статистичної похибки.

Проведені розрахунки доводять, що законних підстав для зменшення збору ЄСВ до ПФУ не існує. Цікаво, що під час обчислення ПДФО за ставкою ЄСВ 22%, замість 18%, сума неотриманих податків становитиме 133,3922162 млрд грн, тобто майже точно дорівнює дотації ПФУ з бюджету.

Втрата доходів Пенсійного фонду 134,28826 млрд грн (із джерелом походження ЄСВ) і втрати доходів бюджету 109,139086 млрд грн (із джерелом походження ПДФО) не має законного обґрунтування. Можливі поясненні три:

- 1) середня заробітна плата, озвучена Мінфіном, не відповідає дійсності (реальна величина майже удвічі менша, точніше 3799,07 грн);
- 2) майже половина фонду оплати праці прихована від сплати ЄСВ і майже 60% зарплати – від оподаткування ПДФО в легальному секторі економіки;
- 3) реальна ставка ЄСВ не 22%, як передбачено законом, а 11,76%, а ПДФО – 7,33 %, замість 18%, тобто хтось сплачує за ставкою, встановленою Законом, а хтось не платить узагалі. Неплатників більше ніж половина.

Вище представлені не всі втрати бюджету у 2017 році. Треба ще врахувати, що Фонд оплати праці є складником доданої вартості, на який нараховується ПДВ за ставкою 20%. Ураховуючи розмір середньомісячного фонду оплати праці усередненого працівника протягом року 9 109,51 грн, можна визначити частину доданої вартості, яку становить фонд оплати праці. Ця додана вартість (далі – ДВ), звісно, не оподатковувалася ПДВ:

$$ДВ = 9\ 109,51 \times 12 (\text{місяців}) \times 12 \text{ млн. осіб} = 1311,76944 \text{ млрд грн,}$$

на яку нараховується ПДВ:

$$ПДВ = 1311,76944 \text{ млрд грн} \times 0,2 = 262,353888 \text{ млрд грн.}$$

З вищевикладеного випливає, що прийняті в Україні соціальні стандарти істотно занижені (майже у 2 рази) порівняно з реальними можливостями економіки. Адже тільки розтрата ЄСВ, ПДФО й частини ПДВ зменшили доходи державного бюджету на 371,492974 млрд грн і доходи Пенсійного фонду на 134,28826 млрд грн. При належному адмініструванні ЄСВ, ПДФО і ПДВ (в частині, що стосується Фонду оплати праці) бюджет ПФУ мав би бути виконаний з профіцитом 788,26 млн грн, а доходи бюджету збільшені на 371,492974 млрд грн. Крім того, у державному бюджеті мала б залишитися сума дотацій ПФУ 133,5 млрд грн, тобто сумарні розтрата бюджету у 2017 році становили 504,992974 млрд грн.

Визначені соціальні стандарти пропонуємо визначити в абзаці 4 статті 43 Конституції України, виклавши його в такій редакції:

«Кожен має право на належні, безпечні і здорові умови праці, на заробітну плату не нижчу за 50% і не вищу за 600% від середньої заробітної плати за попередній рік, скорегованої на індекс споживчих цін».

Гарантії соціального захисту пропонуємо визначити в абзаці 3 статті 46 Конституції України, виклавши його в такій редакції:

«Пенсії, що є основним джерелом існування, встановлюються в розмірі не нижче за 20% і не вище 100–120% від середньої заробітної плати за попередній рік, скорегованої на індекс споживчих цін».

Висновки. Соціальні стандарти в Україні повинні базуватися на середній заробітній платі й визначатися в таких пропорціях: максимальна зарплата – не вище ніж 600% від середньої; мінімальна зарплата – 50% від середньої; пенсія – не менше ніж 40% від заробітної плати.

Використовуючи звіти Мінфіну про розмір середньої заробітної плати в легальному секторі економіки, визначено потенційні надходження: 1) 288,58896 млрд грн ЄСВ – до Пенсійного фонду; 2) 184,172486 млрд грн

ПДФО – до бюджету; 3) 262,353888 млрд грн ПДВ (джерелом якого є фонд оплати праці) – до бюджету. Ці надходження забезпечують профіцит бюджету Пенсійного фонду 788,26 млн. грн, додаткові доходи державного бюджету 371,492974 млрд грн і залишають у бюджеті 133,5 млрд грн, які були використані на дотації Пенсійному фонду. Для гарантування соціальної спрямованості економіки й забезпечення соціального захисту запропоновано соціальні стандарти, які бажано закріпити в Конституції України.

Анотація

У статті проведено аналіз соціальних стандартів в Україні й доведено, що формування стандартів на основі соціальних мінімумів суперечить Конституції України, не відображає орієнтири розвитку економіки та соціальної сфери, не спирається на можливості економіки. Запропоновано визначити основним соціальним стандартом середню заробітну плату й установити співвідношення з мінімальною (50%), максимальною (600%) зарплатами та мінімальною (20%) і максимальною (120%) пенсіями. Подано нові формулювання абзацу 4 статті 43, абзацу 3 статті 46 Конституції України, які закріплюють соціальні стандарти.

Summary

The article analyzes social standards in Ukraine and proves that the formation of standards based on social minima is contrary to the Constitution of Ukraine, does not reflect the orientations of economic and social development and is not based on the economic opportunity. It is proposed to determine the basic social standard of average wages and establish a ratio with minimum (50%), maximum (600%) salaries and minimum (20%) and maximum (120%) pensions. New wording of paragraph 4 of Article 43, paragraph 3 of Article 46 of the Constitution of Ukraine, which establishes social standards, is submitted.

Використана література:

1. Конституція України від 30.09.2016 № 254к/96-вр. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
2. Про прожитковий мінімум: Закон України від 09.12.2012 № 966-14. Відомості Верховної Ради України. 1999. № 38. Ст. 348. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/966-14>.
3. Новак І. Мінімальна заробітна плата: методичні підходи до визначення та вплив на ринок праці. Україна: аспекти праці. 2012. № 5. С. 23–29.
4. Про встановлення мінімальної заробітної плати з особливим урахуванням країн, що розвиваються: Конвенція Міжнародної організації праці від 22.06.1970 № 131. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/993_149.
5. Крамар О. Євроінтеграція зарплати. Український тиждень. 2016. 18 листопада. URL: <http://tyzhden.ua/Economics/178644>.
6. Средняя месячная зарплата по регионам Украины в 2017 г. URL: <https://index.minfin.com.ua/labour/salary/average/>.
7. Сводная таблица индексов потребительских цен с 2000 по 2017 гг. URL: <https://index.minfin.com.ua/economy/index/inflation/>.
8. Про Державний бюджет України на 2018 рік: Закон України від 07.12.2017 № 2246-19. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2246-19/page>.
9. Гройсман В. Основні положення Проекту Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо підвищення пенсій». URL: http://www.kmu.gov.ua/document/249987419/Pension_Reform.pdf.
10. Огляд основних підсумків роботи Пенсійного фонду України за січень-грудень 2017 року. URL: http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/publish/article;jsessionid=3906E5D08870248CEFA602BE6D603109.app2?art_id=309492&cat_id=94750.
11. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 01.01.2018 № 2464-17. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 2–3. Ст. 11. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-vi>.
12. Податковий кодекс України від 01.01.2018 № 2755-17. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, 15–16, 17. Ст. 112. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
13. Доходы государственного бюджета Украины в 2017 году. URL: <https://index.minfin.com.ua/budget/income/>.

Ihor Pyroha,

*Candidate of Law Sciences, Doctoral student,
Department of constitutional law and comparative law,
Law Faculty, Uzhgorod national University*