

УДК 342.7+364.016

Валерій Довбиш,

канд. філос. наук, доцент,

доцент кафедри правознавства

Вінницького соціально-економічного інституту Університету «Україна»

ПОДАТКОВА СОЦІАЛЬНА ПІЛЬГА ЯК ЧИННИК СТАНОВЛЕННЯ СОЦІАЛЬНОЇ ДЕРЖАВИ ТА ЗАСІБ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ACQUIS COMMUNAUTAIRE В ЗАКОНОДАВСТВО УКРАЇНИ

*Стаття присвячена аналізу податкової соціальної пільги, яка розглядається як один із чинників формування в Україні соціальної держави та дієвий засіб втілення головних принципів *acquis communautaire* в законодавство України.*

Ключові слова: працівник, платник податку, пільга, податкова соціальна пільга, інвалід, соціальна держава, *acquis communautaire*.

Постановка проблеми. Конституційне проголошення України як соціальної держави вимагає від неї керуватись у своїй діяльності перш за все принципом соціальної державності. Становлення соціальних держав у розвинених країнах, особливо в Європі, є об'єктивним наслідком закономірного процесу, який зумовлений діалектикою попереднього розвитку суспільства, ступенем розвитку його продуктивних сил та демократичних засад функціонування суспільних відносин. Адже «соціальне призначення сучасної держави полягає в її різнобічній широкій діяльності, спрямованій на вирішення не вузько класових завдань, а завдань, що впливають із необхідності нормального, безконфліктного існування суспільства» [1, с. 52].

Хоча сьогодні, як зазначає В. Співак, у науці відсутня єдина цілісна модель соціальної держави [2, с. 449], варто прислухатись до тих теоретиків, «які обґрунтовують у вітчизняній моделі соціальної держави такі пріоритети, як консолідація влади, бізнесу та громадськості у вирішенні соціально значущих питань, <...> інвестування в людський капітал та підвищення якості людського капіталу, <...> підвищення соціальної відповідальності бізнесу, <...> розвиток соціального партнерства та ін.» [3, с. 182].

Велике значення має висновок П. Шляхтуна про те, що «особливістю сучасної соціальної держави є здійснення нею активної соціальної політики, спрямованої на забезпечення прав людини, працевлаштування населення, захист прав працівника <...>, створення систем охорони здоров'я і соціального страхування, підтримку малоімущих, сім'ї і материнства, досягнення високо-

го рівня добробуту всіх верств населення» [4, с. 314].

Поняття «соціальна держава» характеризує одну зі сторін розвиненої держави, яку в цілому варто розглядати як демократичну, соціальну, правову державу, тобто державу, в якій принцип демократичної правової державності (народовладдя, верховенство права, примат прав і свобод людини, формальна рівність громадян) та принцип соціальної державності не лише взаємодоповнюють, а й взаємно збагачують один одного.

Саме ці принципи знайшли своє відображення в *acquis communautaire* – системі законодавства Європейського Союзу (далі – ЄС). Адже і норми первинного законодавства ЄС, а згодом і Європейської соціальної хартії, і Європейської стратегії 2020, інших актів ЄС спрямовані на поліпшення матеріального становища малозахисених верств населення, створення умов для покращення їхнього соціального буття. У політико-правовій ідеології країн Заходу давно панує думка, що провідною рисою втілення соціальної державності є справедливий перерозподіл національного доходу в інтересах усього суспільства загалом, особливо – на користь соціально слабких і вразливих його категорій, до яких належать молодь, жінки, особи з особливими потребами. Реалізація норм Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами, з іншої сторони, актуалізує для нашої держави процес форсованого становлення її соціального характеру.

Одним із механізмів утілення цих принципів, який поки що залишається без

належного вивчення, є інститут податкової соціальної пільги (далі – ПСП), введений Податковим кодексом України (далі – ПК України).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різноманітні аспекти становлення соціальної держави досліджувались у роботах досить широкого кола іноземних та вітчизняних філософів, соціологів, правників, політологів, економістів та фахівців інших галузей науки. І. Алексеєнко, Ю. Барабаш, В. Буткевич, Р. Гаврилюк, К. Грищенко, М. Деева, Н. Колодова, Р. Кондратьєв, В. Пилипенко, П. Рабінович, Л. Слюсар, Ю. Тодика, Н. Хома, В. Четвернін, Х. Шуман, інші теоретики зробили значний внесок у вивчення характерних рис, особливостей та закономірностей становлення соціальної держави.

Питання ж ПСП як одного з правових інститутів, який надає певні переваги окремим категоріям працівників, розглядалось в основному фахівцями Державної фіскальної служби і лише з точки зору її розміру, механізму та адресату призначення (В. Казакова, М. Кирильчук, О. Скримовська та ін.). Аналіз ролі та значення ПСП як одного з механізмів становлення соціальної держави та засобу імплементації принципів *acquis communautaire* в законодавство України залишається на початковій стадії.

Метою роботи є аналіз податкової соціальної пільги як важливого правового інституту, що сприяє формуванню в Україні соціальної держави та є одним із засобів імплементації провідних соціальних принципів *acquis communautaire* у правову систему України.

Виклад основного матеріалу. Як зазначає Р. Кондратьєв, «у юридичній літературі загально визнано, що соціальна держава здійснює політику, яка спрямована на створення умов, які забезпечують гідне життя і вільний розвиток особи» [5, с. 82]. Головними інструментами такої політики виступають гарантований державою мінімальний розмір оплати праці, державна підтримка сім'ї, осіб з особливими потребами, материнства, дитинства, людей похилого віку. Важливу роль у цьому процесі виконують різного роду пільги, які встановлюються для окремих категорій осіб, у т. ч. як платників податків.

Під пільгами «в юридичній науці розуміють правомірне полегшення положення суб'єкта, що дає йому змогу задовольнити свої інтереси. Пільги знаходять свій прояв у наданні додаткових, особливих прав (преваг) або у звільненні від обов'язків» [6, с. 232]. Вони встановлюються, як правило, на невизначений час компетентним владним органом з метою поси-

лення певного захисту визначеного кола осіб, поглиблення задоволення їхніх економічних, матеріальних, а в широкому розумінні – соціальних, інтересів. Загалом пільги можна розглядати певною соціальною мірою, яка відображає панівні у суспільній правосвідомості блага та цінності.

Однією з форм такого відображення суспільних цінностей є ПСП, встановлена вітчизняним законодавцем з метою захисту та покращення соціально-фінансового становища доволі широкого кола співгромадян. Ця юридична інституція характеризується досить глибокою об'єктивною обґрунтованістю, оскільки, по-перше, відповідає основному напрямку розвитку держави, по-друге, впливає з реальних умов вітчизняної економіки, по-третє, базується на «букві і духові» Конституції України, по-четверте, відображає принципи демократизму, соціальної справедливості та гуманістичної моралі, які є базовими підвалинами *acquis communautaire* ЄС.

ПСП, відповідно до підпункту 169.4.1. пункту 169.4 ст. 169 ПК України, застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн.

Стосовно ж платників податку, які є батьками, в т. ч. одинокими, граничний розмір доходу, який дає право на отримання ПСП одному з батьків у випадку та у розмірі, передбачених підпунктом 169.1.2 та «а» і «б» підпункту 169.1.3 пункту 169.1 цієї статті, визначається як добуток суми, визначеної в абзаці першому цього підпункту, та відповідної кількості дітей.

Зі змісту пункту 169.1 статті 169 ПК України випливає, що ПСП є правом платника податку на зменшення у певному розмірі суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати. Розмір такого зменшення можна класифікувати на загальний та спеціальний, а розмір ПСП – на загальний та спеціальний.

Загальний розмір ПСП може застосовуватись для будь-якого платника податку і становить 50 відсотків розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року.

У минулому році граничний дохід для застосування загальної ПСП становив 2 470 грн., оскільки розмір прожиткового

мінімуму для працездатної особи станом на 01.01.2018 дорівнював 1 762 грн. З огляду на ці суми та зважаючи на визначений у Законі України «Про Державний бюджет України на 2018 рік» розмір мінімальної заробітної плати з 01.01.2018 у сумі 3 723 грн., переважна більшість найманих працівників скористатись цією пільгою не могла. Тобто ця більшість працівників за чинним законодавством вважалась такою, що має досить захищений соціальний рівень. У 2019 році збільшились і розмір мінімальної заробітної плати, і розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи відповідно до 4 173 грн. та 1 853 грн.

Однак в Україні є досить широке коло працівників, які мають право на зазначену пільгу. Перш за все до них належать працівники, які працюють у режимі неповного робочого часу. Таких в економіці України десятки тисяч. Це ті працівники, які з огляду на різні обставини з власної ініціативи або ж з ініціативи роботодавця скористались нормою ст. 56 Кодексу законів про працю України, відповідно до якої за угодою між працівником і власником або уповноваженим ним органом може встановлюватись як під час прийняття на роботу, так і згодом неповний робочий день або неповний робочий тиждень. Тобто за наявності угоди між працівником і роботодавцем (без жодних інших додаткових підстав) право на неповний робочий час має фактично будь-який працівник.

Разом із тим законодавець України поклав для роботодавця обов'язок встановлювати окремим категоріям працівників на їхнє прохання режим неповного робочого дня або неповного робочого тижня. До таких працівників належать вагітні жінки, жінки, які мають дитину віком до чотирнадцяти років або дитину-інваліда, в тому числі таку, що перебуває під їх опікою, або здійснюють догляд за хворим членом сім'ї відповідно до медичного висновку. Оплата праці в цих випадках провадиться пропорційно відпрацьованому часу або залежно від виробітку. Робота на умовах неповного робочого часу не тягне за собою будь-яких обмежень обсягу трудових прав працівників, але дає їм право на отримання загальної ПСП, тобто право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати. Для таких працівників розмір ПСП у 2018 році становив 881 грн, а в 2019 році він дорівнює 960,50 грн.

Крім того, і при чинних розмірах мінімальної заробітної плати низка працівників мала право на спеціальну ПСП. Хоча розмір цієї пільги для цих категорій платників податку залежить в основному від її загального розміру, але є більшим за нього відповідно на 50, 100 і

150 відсотків залежності від категорії платника податку.

До першої з таких категорій належать платники податку, які утримують двох чи більше дітей віком до 18 років у розрахунку на кожну таку дитину. В Україні сьогодні порівняно з кінцем минулого століття кількість таких платників є значною. Про це свідчать фахівці Інституту демографії та соціальних досліджень ім. М.В. Птухи НАН України. За їхньою інформацією, на початку 2014 року в Україні проживало 323 575 багатодітних сімей. Вони виховували 1 090 401 дитину. У 2015 році, за результатами вибіркового досліджень, у 3 % домогосподарств із дітьми мешкало троє і більше дітей. Дослідники констатували «високий ризик бідності і навіть злиденності багатодітних сімей: ризик бідності зростає вже з появою другої дитини в сім'ї і значно посилюється, якщо в сім'ї троє і більше дітей. Ці сім'ї часто обмежені у можливостях повноцінного харчування дітей, придбання товарів та послуг для розвитку дітей» [7, с. 34]. Тому встановлення з 01.01.2018 для платника податку, який утримував двох чи більше дітей віком до 18 років, ПСП у розмірі 881 грн. у розрахунку на кожну дитину, а з 01.01. 2019 – 960,50 грн. на кожну дитину сприяє покращенню матеріального стану цих сімей, децю підсилює їх соціальний захист.

До другої з вказаних категорій належать працівники, які є самотніми матерями (батьками), вдовами (вдівцями) або опікунами, піклувальниками дитини віком до 18 років або утримують дитину-інваліда віком до 18 років. Для таких платників податку сума ПСП становить 150 відсотків суми пільги, визначеної підпунктом 169.1.1 пункту 169.1 статті 169 ПК України. У 2018 році це становило 1 321,50 грн, а в 2019 році – 1 440,75 грн. на кожну таку дитину.

У контексті теми роботи важливо окремо зупинитись на утриманні платниками податку дітини-інваліда. За даними Міністерства соціальної політики, на початок 2011 року в Україні проживало 165,1 тис. дітей з інвалідністю внаслідок як вроджених вад, так і набутих хвороб [8]. У наступні роки цей показник не знижувався. Таким дітям притаманні специфічні потреби, вони вимагають особливої уваги і з боку батьків, і з боку держави. У сім'ях з такими дітьми рахується кожна копійка. Встановлення для такої категорії платників податку ПСП є певною ознакою формування соціального характеру держави.

ПСП, пов'язана з наявністю у платника податку дітей віком до 18 років, надаються до кінця року, в якому дитина досягає 18 років, а у разі її смерті до досягнення зазначеного віку – до кінця року, на який припадає смерть. Разом

із тим законодавець України встановив низку підстав, за наявності хоча б однієї з яких право на отримання такої ПСП втрачається. До таких підстав належать: а) позбавлення платника податку батьківських прав; б) його відмова від дитини; в) передача дитини на державне утримання у тому числі у закладах для дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування, незалежно від того, чи береться плата за таке утримання або ні; г) зарахування дитина курсантом на умовах її повного утримання починаючи з податкового місяця, в якому відбулася така подія.

Такий же розмір ПСП й у платників податку, які є особами, віднесеними законом до першої або другої категорії осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи. До першої з цих категорії належать інваліди з числа учасників ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС та потерпілих від Чорнобильської катастрофи, щодо яких встановлено причинний зв'язок інвалідності з Чорнобильською катастрофою, хворі внаслідок Чорнобильської катастрофи на променеви хворобу. До другої категорії осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, належать учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС, які працювали у зоні відчуження: а) з моменту аварії до 1 липня 1986 року – незалежно від кількості робочих днів; б) з 1 липня 1986 року по 31 грудня 1986 року – не менше 5 календарних днів; в) у 1987 році – не менше 14 календарних днів. До цієї ж категорії належать потерпілі від Чорнобильської катастрофи, особи, які були евакуйовані у 1986 році із зони відчуження, а також особи, які постійно проживали у зоні безумовного (обов'язкового) відселення з моменту аварії до прийняття постанови про відселення.

Вказаний розмір ПСП встановлено також для платників податку, які є учнями, студентами, аспірантами, ординаторами, ад'юнктами. Сьогодні в Україні «серед тих, хто навчається, понад 17,4 % поєднують здобуття освіти з економічною активністю на ринку праці. Серед усієї молоді частка тих, хто будь-коли поєднував навчання і роботу становить 30 %, що дає змогу передбачити поступове зростання серед молоді попиту на поєднання цих видів діяльності» [9]. Цьому сприяє вітчизняне законодавство і про освіту, і про працю. Обидві галузі законодавства України надають учням, студентам, аспірантам, ординаторам, ад'юнктам право працювати. Збільшений розмір ПСП значно посилює соціальний захист цих осіб.

До платників податку, які мають право на такий же розмір ПСП (у 2019 році –

1 440,75 грн), належать і особи, які є інвалідами I або II групи у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена підпунктом «б» підпункту 169.1.4 пункту 169.1 статті 169 ПК України. Таким способом держава втілює вимоги ст. 27 та ст. 28 Конвенції ООН про права інвалідів, ратифікованої Україною у 2009 році, – одного з найважливіших міжнародних документів у сфері прав людини. Адже в Україні станом на початок 2016 року налічувалося близько 2,6 млн осіб із інвалідністю, майже 80 % із них – працездатного віку, що відповідає кількості понад 2 млн осіб [10]. Збільшена для цих працівників ПСП, по-перше, покращує їх соціальний захист, по-друге, підштовхує їх до праці, по-третє, підвищує рівень зайнятості населення. Загалом це відповідає вимогам Європейській соціальній хартії, Європейській стратегії 2020, особливо Європейській програмі зайнятості та соціальних інновацій, яка спрямована на досягнення високого рівня якості та стабільності зайнятості як гарантії належного і гідного соціального захисту, подолання соціального відторгнення та бідності [11].

Такий же розмір ПСП (у 2019 році – 1 440,75 грн.) мають і особи, яким присуджено довічну стипендію як громадянам, що зазнали переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів, а також учасники бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», крім осіб, визначених у підпункті «б» підпункту 169.1.4 пункту 169.1 статті 169 ПК України. Ця норма встановлює максимальний розмір ПСП – 200 відсотків суми загальної пільги, що становило у 2018 році 1 762 грн. для такого платника податку, який є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордену Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу». Така ж ПСП й у платників податку, які були учасниками бойових дій під час Другої світової війни чи є особами, які у той час працювали в тилу, чи є інвалідами I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія вказаного закону.

Такий же розмір ПСП встановлено для платників податку, які є: а) колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою; б) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або

були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками; в) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року. У 2019 році ПСП для цих категорій осіб становить 1 921 грн. І хоча число представників двох останніх груп платників податку з кожним місяцем невпинно зменшується (за винятком Героїв України), законодавець не залишив їх поза увагою, яка, однак, повинна бути, на наш погляд, значно більшою.

Висновки

Українська держава, виокремлюючи вказані категорії платників податку як таких, що потребують особливого піклування з боку держави, та виявляючи таке піклування щодо них, певним чином демонструє, що вона, як основний публічний суб'єкт політики, «є <...> інструментом задоволення публічних інтересів окремих індивідів, їх співтовариств і соціуму в цілому. Саме останні, тобто індивіди і їх співтовариства, є носіями як публічного, так і приватного інтересів. Така «концентрація» і «диференціація» соціальних потреб в окремих індивідах і їх співтовариствах, за оцінкою М. Вебера, є тією природною засадою, яка приводить до зародження певного соціального порядку» [12, с. 103]. Становлення такої «природної засади» в Україні сприяє формуванню у ній соціальної держави як безумовної передумови інтеграції у європейський простір.

І хоча в умовах зростання цін і тарифів чинні розміри ПСП не забезпечують повною мірою надійний соціальний захист її отримувачів, ПСП все-таки варто розглядати важливим правовим інструментом будівництва в Україні соціальної держави та однією з юридичних гарантій такого будівництва, важливим засобом імплементації провідних принципів *acquis communautaire* ЄС в правову систему України.

Віриться, що подальший розвиток економіки держави досягне рівня, коли вказана пільга дорівнюватиме розміру мінімальної заробітної плати. І це буде важливим етапом досягнення європейських стандартів соціальної держави.

*Статья посвящена анализу налоговой социальной льготы, которая рассматривается как один из факторов формирования в Украине социального государства и действенное средство воплощения главных принципов *acquis communautaire* в законодательство Украины.*

Ключевые слова: работник, плательщик налога, льгота, налоговая социальная льгота, инвалид, социальное государство, *acquis communautaire*.

*The article is devoted to the analysis of the tax of social benefits, which is considered as a factor of the formation of social states in Ukraine and the means of implementing of the main principles of the *acquis communautaire* to the legislation of Ukraine.*

Key words: worker, tax payer, privilege, tax social privilege, disabled, social state, community *acquis*.

Список використаних джерел:

1. Оніщенко Н. Захист прав і свобод людини в Україні. *Право України*. 2009. № 4. С. 47-54.
2. Співак В. М. Соціальна держава в процесі соціалізації глобалізації: політологічний аспект. *Держава і право* : збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. Випуск 60. Київ : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2013. С. 441-449.
3. Хома Н. М. Моделі соціальної держави: світовий та український досвід : монографія. Київ : Юридична думка, 2012. 592 с.
4. Шляхтун П. П. Політологія (теорія та історія політичної науки) : підручник. Київ : Либідь, 2002. 576 с.
5. Кондратьев Р. Соціальна держава в теоретико-правових і філософських дослідженнях. *Право України*. 2005. № 2. С. 81-84.
6. Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Юристъ, 2004. 525 с.
7. Слюсар Л. І. Батьківство у системі відносин інституту сім'ї: сучасні трансформації, їх причини та наслідки. *Демографія та соціальна економіка*. 2016. № 2 (27). С. 26-38.
8. Нерівні можливості дітей в Україні: аналіз та рекомендації для політики (на основі моніторингу щодо економічної нерівності домогосподарств та доступу дітей до послуг соціальної сфери). URL: <http://www.idss.org.ua/monografii/nerivni%20mozhlivosti.pdf>
9. Лібанова Е. Перехід на ринок праці молоді України. URL: http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/documents/publication/wcms_302648.pdf
10. Працевлаштування людей з інвалідністю в Україні: формальність і реалії. URL: <http://commons.com.ua/uk/-pratsevlashtuvannya-lyudej-iz-invalidnistyu-v-ukrayini-formalnist-i-realiyi>
11. Регулювання ринку праці в Україні та ЄС: спільні риси та відмінності. *Адаптація трудового законодавства України до законодавства ЄС*. URL: <http://federation.org.ua/podiitafakti/regulyuvannya-rinku-pratsi-v-ukraini-ta-es-spilniri-i-vidminnosti-adaptatsiya-trudov>
12. Гаврилюк Р. Принцип симетрії приватних і публічних потреб індивіда – теоретичне ядро егалітарної парадигми податкового права. *Право України*. 2009. № 2. С. 101-108.