

---

*О. О. Головашевич*, кандидат юридичних наук, науковий співробітник НДІ державного будівництва та місцевого самоврядування Академії правових наук України

## **Окремі аспекти правового регулювання пільг при оподаткуванні доходів фізичних осіб**

---

Важливим елементом правового механізму будь-якого податку є податкові пільги. Вони належать до додаткових обов'язкових елементів правового механізму податку і функціонально виконують перерозподіл податкового тиску з однієї категорії платників податків на іншу. В умовах розвитку правової держави застосування пільг в оподаткуванні набуває вагомого значення в узгодженні інтересів платників податків, точніше, окремих їх груп, і держави. Конституція України визнає нашу державу соціальною<sup>1</sup>, тобто Україна орієнтована на здійснення широкомасштабної й ефективної соціальної політики, яка реально повинна забезпечувати соціальний захист і належну підтримку малозабезпечених прошарків населення.

Варто наголосити й на тому, що в суспільстві відбувається поділ груп населення залежно від багатьох чинників: добутку, рівня життя, деяких факторів сімейного характеру та інших. За

---

<sup>1</sup> Ст. 1 Конституції України // Відом. Верхов. Ради. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

таких умов рівномірне податкове навантаження не може забезпечити основний напрямок державної діяльності — функціонування на благо свого народу. Саме тому висвітлення особливостей цього важеля, аналіз його зв'язків з іншими елементами правового механізму податку має велике значення для досягнення високого рівня надходжень від оподаткування фізичних осіб.

На наш погляд аналіз правового регулювання пільг при оподаткуванні фізичних осіб потрібно проводити враховуючи існуючі теоретичні уявлення щодо їх правової природи. У наукових фінансово-правових джерелах існують різні підходи до визначення категорії «податкова пільга». У роботах деяких учених це поняття розглядається як різновид спеціальних прав, наданих певним громадянам<sup>1</sup>; як більш високий рівень прав для окремих груп осіб<sup>2</sup>. Інші науковці виходять із того, що пільги — це заохочувальне звільнення учасника суспільного життя від деяких установлених нормами права обов'язків<sup>3</sup>.

Найважливішим податком з фізичних осіб є податок з доходів фізичних осіб, який до 2004 р. мав назву прибуткового податку з громадян. При цьому варто зробити акцент на декількох моментах. По-перше, у Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» самого поняття пільги немає. По-друге, різні види пільг за цим податком містяться в різних його статтях. Якщо статтю 6 цього нормативного акта присвячено регулюванню податкової соціальної пільги, то у п. 4. 3 ст. 4 цього Закону, що має назву «Загальний оподатковуваний дохід», перелічені доходи, що не включаються до складу загального місячного або річного оподаткованого доходу. Такі доходи зменшують об'єкт оподаткування і фактично являються пільгами. Статті 9–15 зазначеного Закону, що регулюють особливості обчислення, нарахування та сплати податку в окремих ситуаціях також за своєю суттю містять окремі різновиди податкових пільг.

<sup>1</sup> Панкин, М. Е. Льготы рабочим и служащим / М. Е. Панкин. — М. : Профиздат, 1978. — С. 4.

<sup>2</sup> Витрук, Н. В. Основы теории правового положения личности в социалистическом обществе / Н. В. Витрук. — М. : Наука, 1979. — С. 83.

<sup>3</sup> Пархоменко-Цирочиянц, С. В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ... канд. юрид. наук / С. В. Пархоменко-Цирочиянц. — Одеса, 2005. — С. 94.

У зв'язку з переходом від прибуткового податку з громадян до податку з доходів фізичних осіб законодавець увів поняття «податкової соціальної пільги». Вона застосовується виключно до доходу, нарахованого платникові податку протягом звітного податкового місяця у виді заробітної плати й лише за умови, що розмір останньої не перевищує суми, яка дорівнює сумі прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на коефіцієнт 1,4 й округленої до найближчих 10 грн.<sup>1</sup>

Отже, при розрахунку суми податкової соціальної пільги використовується поняття «прожиткового мінімуму». Відповідно до чинного законодавства під прожитковим мінімумом розуміється вартісна величина набору продуктів харчування, достатнього для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження його здоров'я, а також мінімального набору непродовольчих товарів і мінімального набору послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості<sup>2</sup>. Прожитковий мінімум на одну особу, а також окремо для тих, хто відноситься до основних соціальних і демографічних груп населення, щороку затверджується Верховною Радою України в Законі про Державний бюджет України на відповідний рік.

Варто наголосити, що для розрахунку податкової соціальної пільги застосовується розмір прожиткового мінімуму саме для працездатної особи. Іншою важливою особливістю розрахунку соціальної пільги є те, що зміна прожиткового мінімуму протягом року не спричинить зміни граничного розміру доходу, при якому платники податків мають право на податкову соціальну пільгу<sup>3</sup>. Необхідно звернути увагу й на те, що граничний розмір доходу, при якому працівник має право на податкову соціальну пільгу, порівнюється саме з фактично нарахованою сумою доходу у виді заробітної плати, а не з установленим окладом.

<sup>1</sup> Див. : підп. 6, 5. 1 п. 6, 5 ст. 6 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» // Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

<sup>2</sup> Ст. 1 Закону України «Про прожитковий мінімум» // Відом. Верхов. Ради України. – 1999. – № 38. – Ст. 348.

<sup>3</sup> Див. : Леонова, Н. Податкова соціальна пільга у 2006 році / Н. Леонова // Податки та бух. облік. – 2006. – № 11. – С. 23.

У той же час існує виняток з загального правила щодо необхідного розміру заробітної плати для отримання податкової соціальної пільги, а саме: самотні матері або самотні батьки (опікуни, піклувальники) — у розрахунку на кожну дитину віком до вісімнадцяти років; платник податку, який утримує дитину-інваліда — у розрахунку на кожну дитину віком до вісімнадцяти років; а також платник податку, що має трьох чи більше дітей віком до вісімнадцяти років. Один з батьків-платників податку, віднесених до зазначених пільгових категорій, має право на одержання податкової соціальної пільги щодо місячної заробітної плати, розмір якої визначається залежно від чисельності дітей, щодо яких надається пільга (на кожну дитину). У другого з батьків при цьому питання надання податкової соціальної пільги розглядається на загальних підставах.

Податкова соціальна пільга розраховується із заробітної плати платника податку, нарахованої в місяці, у якому роботодавець одержав від нього заяву на використання пільги, і припиняється з місяця, у якому цей платник податку звільнився. Крім того, для отримання податкової соціальної пільги у підвищеному розмірі платник податку зобов'язаний пред'явити в бухгалтерію роботодавця відповідні документи, що підтверджують його право на цю пільгу. Надалі такі заяви й документи подавати щороку не потрібно.

Під мінімальною заробітною платою потрібно розуміти законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт). До мінімальної заробітної плати відповідно до Закону України «Про оплату праці» не включаються доплати, надбавки, заохочувальні й компенсаційні виплати. Згідно з Бюджетним кодексом України розмір мінімальної заробітної плати встановлюється в Законі про Державний бюджет на відповідний рік<sup>1</sup>.

На наш погляд, доцільно використання різного розміру податкової соціальної пільги залежно від категорій платників податку. Законодавець виділяє три групи платників, які мають право отримувати податкову соціальну пільгу в розмірі, відповідно,

<sup>1</sup> Див. : підп. 11 п. 3 ст. 33 Бюджетного кодексу України // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 37–38. – Ст. 189.

100, 150 та 200 відсотків від мінімальної заробітної плати, встановленої Верховною Радою України на 1 січня звітного року. Зауважимо, що розмір податкової соціальної пільги до 2006 р. дорівнював розміру мінімальної заробітної плати. При цьому на перехідний період (2004–2006) передбачалося зменшення суми податкової соціальної пільги відповідно у 2004 — 30 %, у 2005 — 50 %, у 2006 — 80 % і починаючи з 2007 — 100 % суми податкової соціальної пільги, визначеної за положеннями ст. 6 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб». Однак у зв'язку із внесенням змін до цього Закону з 1 січня 2006 р. для звичайного платника податку розмір податкової соціальної пільги становить 50 відсотків мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року.

Як уже зазначалося, за загальним правилом для отримання податкової соціальної пільги платник податку подає роботодавцеві відповідну заяву, самостійно обираючи місце застосування до його доходів податкової соціальної пільги. При цьому вона не подається, якщо на 1 січня 2004 р. на такого платника податку роботодавцем велася трудова книжка або такий працівник одержує доходи, передбачені п. п. 6. 3. 3 п. 6. 3. ст. 6 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб». Форма заяви затверджена наказом Державної податкової адміністрації України<sup>1</sup>, а Кабінетом Міністрів України було розроблено Порядок надання документів та їх склад при застосуванні податкової соціальної пільги<sup>2</sup>.

При оформленні податкової соціальної пільги одним з подружжя, які мають декілька дітей віком до вісімнадцяти років, один з батьків має право на збільшення граничного розміру доходу пропорційно до числа дітей<sup>3</sup>. При цьому в заяві про застосування пільги треба вказати, що чоловік (дружина) такого платни-

<sup>1</sup> Щодо затвердження форм заяв і повідомлення з питань отримання (застосування) податкової соціальної пільги, а також порядку інформування платників податку : наказ Держ. податк. адмін. України // Офіц. вісн. України. – 2003. – № 42. – Ст. 2242.

<sup>2</sup> Про затвердження Порядку надання документів та їх складу при застосуванні податкової соціальної пільги : постанова Кабміну України // Офіц. вісн. України. – 2003. – № 52. – Ст. 2805.

<sup>3</sup> Див. : абз. 2 підп. 6. 5. 1 п. 6. 5 ст. 6 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» // Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

ка податку за місцем своєї роботи не користується вищезазначеним правом<sup>1</sup>. Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» прямо не передбачено обов'язок надання копії свідоцтва про розлучення й копії паспорта з відміткою про розірвання шлюбу. Такий обов'язок не передбачено і Порядком надання документів та їх складу при застосуванні податкової соціальної пільги. Проте про необхідність надання копій зазначених документів, а також документів, що підтверджують спільне проживання дитини з одним із батьків, регламентовано на рівні підзаконних нормативних актів Державної податкової адміністрації України. Платник податку вважається одинокою матір'ю або одиноким батьком (опікуном, піклувальником), якщо на момент застосування роботодавцем податкової соціальної пільги він має на утриманні дітей віком до вісімнадцяти років і не перебуває у шлюбі, зареєстрованому згідно із законом. При цьому для одержання такої пільги платник податку зобов'язаний подати в бухгалтерію підприємства крім заяви про застосування пільги також копію свідоцтва про народження дитини, копію свідоцтва про розлучення й копію паспорта з відміткою про розірвання шлюбу<sup>2</sup>.

З метою надання податкової соціальної пільги «утриманням дитини» слід вважати, насамперед, її спільне проживання з одним із батьків. Документом, що підтверджує спільне проживання (утримання), може бути довідка з ЖЕКу, довідка з органу опіки, рішення суду або нотаріально завірений договір між колишніми чоловіком і дружиною щодо здійснення батьківських прав і виконання обов'язків тим з них, хто проживає окремо від дитини, наприклад чоловіком, тощо<sup>3</sup>. Таким чином, якщо кожен із колишнього подружжя бажає скористатися правом на застосування до його доходу податкової соціальної пільги як одинока мати чи батько, то разом із поданням до підприємства заяви щодо її застосування подаються ще й документи, що підтверджують факт утримання кожним з них дитини чи піклування нею.

<sup>1</sup> Лист ДПАУ від 28.02.2005 р. № 3625/7/17-3117 // Бізнес: законодавство та практика. – 2005. – № 10.

<sup>2</sup> Лист ДПАУ від 22.06.2004 р. № 11496/7/17-3117 // Вісн. податк. служби України. – 2004. – № 25.

<sup>3</sup> Статті 109, 157 Сімейного кодексу України // Відом. Верхов. Ради України. – 2002. – № 21–22. – Ст. 135.

Деякі особливості надання податкової соціальної пільги існують при оподаткуванні доходів осіб, які навчаються. Так, учні, студенти, аспіранти, ординатори, ад'юнкти мають право на податкову соціальну пільгу в розмірі, що дорівнює 150 відсоткам суми базової податкової соціальної пільги. Водночас податкова соціальна пільга не може бути застосована до інших доходів платника податку, якщо він отримує протягом звітного податкового місяця одночасно такі доходи, як стипендія, грошове чи майнове (речове) забезпечення, що одержуються учнями, студентами, аспірантами, ординаторами, ад'юнктами і виплачуються з Державного бюджету<sup>1</sup>. Як бачимо, стипендія, що виплачується у відповідному розмірі з Державного бюджету зазначеним особам, не підлягає оподаткуванню. Стипендія, яка виплачується з інших, ніж бюджет, джерел, підлягає оподаткуванню на загальних підставах без застосування до неї податкової соціальної пільги. Тому в бухгалтерію навчального закладу вказані платники податку не повинні подавати ніяких документів на застосування податкової соціальної пільги.

Якщо ж учні, студенти, аспіранти, ординатори, ад'юнкти, яким за умовами їх навчання не передбачено виплату стипендії з Державного бюджету, незалежно від того, одержують вони будь-яку іншу стипендію (спонсорську, від підприємства, що їх направило на навчання, тощо) й одночасно з навчанням працюють і отримують заробітну плату, вони згідно з умовами щодо розміру заробітної плати мають право на застосування до неї податкової соціальної пільги в розмірі 150 відсотків. При цьому такі особи повинні надати роботодавцеві довідку з навчального закладу про те, що вони там навчаються і що за умовами їх навчання не передбачено виплату стипендії з Державного бюджету<sup>2</sup>.

У багатьох національних законодавствах, як і в Україні, встановлюється універсальна знижка — неоподатковуваний мінімум доходів, при якому оподаткуванню підлягають тільки доходи, що

<sup>1</sup> Див. : підп. 6. 3. 3 п. 6. 3 ст. 6 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» // Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

<sup>2</sup> Лист ДПАУ від 06.07.2004 р. № 12428/7/17-3117 // Бізнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації : зб. систематиз. законодавства. – 2006. – № 9.

перевищують цей мінімум. Цю пільгу запроваджено з метою забезпечити задоволення мінімальних життєвих потреб<sup>1</sup>. На жаль, в Україні основний зміст цієї пільги сильно перекручений. Законодавець встановив розмір неоподаткованого мінімуму на рівні 17 грн.<sup>2</sup> У той же час, чинне законодавство містить поняття «мінімальна заробітна плата», у світлі чого зовсім не зрозуміло, як особа може одержувати доход у розмірі неоподаткованого мінімуму. Фактично ця пільга хоча й задекларована в законодавстві, але не діє.

У прикінцевих положеннях Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» міститься норма, згідно з якою у випадку, коли норми інших законів містять посилання на неоподаткований мінімум, для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 грн, крім норм адміністративного і кримінального законодавства в частині кваліфікації злочинів або правопорушень, для яких сума неоподаткованого мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Кучерявенко, Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Консум, 1997. – С. 217.

<sup>2</sup> Про грошову реформу в Україні : указ Президента України // Уряд. кур'єр. – 1996. – № 161–162.

<sup>3</sup> Див. : п. 22. 5 ст. 5 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» // Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.



АКАДЕМІЯ ПРАВОВИХ НАУК УКРАЇНИ

НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ  
ДЕРЖАВНОГО БУДІВНИЦТВА  
ТА МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

# **Державне будівництво та місцеве самоврядування**

Збірник наукових праць

*Видається з 2001 року  
Випуск 16*

Харків  
«Право»  
2008

ISSN 1993-0941

ББК 67.308

Д 35

*Засновник*

Академія правових наук України;  
Національна юридична академія України  
імені Ярослава Мудрого

*Редакційна колегія*

*Ю. П. Битяк*, д-р юрид. наук, проф. (головний редактор); *Л. М. Герасіна*, д-р соц. наук, проф.; *В. П. Колісник*, д-р юрид. наук, проф.; *Д. В. Лук'янов*, канд. юрид. наук, доц.; *М. І. Панов*, д-р юрид. наук, проф.; *О. В. Петришин*, д-р юрид. наук, проф.; *О. О. Погрібний*, д-р юрид. наук, проф.; *П. М. Рабінович*, д-р юрид. наук, проф.; *М. Я. Сегай*, д-р юрид. наук, проф.; *О. Ф. Скакун*, д-р юрид. наук, проф.; *О. В. Скрипнюк*, д-р юрид. наук, проф.; *Чапала Г. В.*, канд. юрид. наук (відповідальний секретар); *І. В. Яковлюк*, канд. юрид. наук, доц. (заступник головного редактора)

*Видавець*

Науково-дослідний інститут державного будівництва та місцевого самоврядування  
61002, Харків, вул. Чернишевська, 80  
Тел. 700-36-69

*Видавництво*

«Право» Академії правових наук України  
61002, Харків, вул. Чернишевська, 80  
Тел. 716-45-53

© Науково-дослідний інститут державного будівництва та місцевого самоврядування, 2008  
© Видавництво «Право», 2008

## Зміст

<i>Серьогіна С. Г.</i>	
Типологізація форм правління методами індексного та кластерного аналізу: сучасний стан і перспективи розвитку .....	3
<i>Процюк І. В.</i>	
Особливості поділу державної влади в президентській республіці.....	16
<i>Гетьман І. В.</i>	
Феноменологія права як актуальна методологія праворозуміння.....	27
<i>Біля-Сабадаш І. О.</i>	
Юридична техніка як різноаспектна категорія.....	37
<i>Махновська І. П.</i>	
Риси і функції принципів права .....	46
<i>Дерев'яно С. М.</i>	
Місцевий референдум в оновленій Конституції України.....	55
<i>Лемішко Ю. М.</i>	
Загальні збори громадян за місцем проживання як прояв масової політичної активності на місцевому рівні .....	65
<i>Кагановська Т. Є.</i>	
Основні шляхи та форми адаптації зарубіжного досвіду кадрового забезпечення державного управління в Україні... ..	73
<i>Зимогляд В. Я.</i>	
Конфлікт і консенсус у процесах формування громадянського суспільства в Україні.....	85
<i>Клімова Г. П.</i>	
Щодо питання про зміст соціального конфлікту.....	96
<i>Яроцький В. Л.</i>	
Структура соціального управління у приватноправовій сфері .....	104
<i>Мороз М. В.</i>	
Правові наслідки припинення або розірвання договорів про передачу майна державних підприємств у користування ...	114

*Головашевич О. О.*

Окремі аспекти правового регулювання пільг при  
оподаткуванні доходів фізичних осіб..... 124

*В. М. Александров*

Управління військовою службою в Україні..... 132

### **Трибуна молодого вченого**

*Гайдамака І. О.*

Правовий режим як критерій поділу права на галузі ..... 140

*Черкас М. Є.*

Пізнавальна функція правової свідомості на правотворчій  
стадії механізму правового регулювання..... 150

*Пономарьова Г. П.*

Досвід застосування мажоритарної виборчої системи  
в Україні ..... 159

*Сорокун В. М.*

Захист права на свободу віросповідання та заборона  
дискримінації на ґрунті релігії як норма міжнародного  
звичаєвого права..... 169

*Шеверєва В. Є.*

Поняття передвиборної агітації як стадії виборчого  
процесу ..... 182

*Бенедик В. І.*

Правові засади прикордонного співробітництва..... 193

*Наукове видання*

**Державне будівництво  
та місцеве  
самоврядування**

Збірник наукових праць

Випуск 16

Редактор *А. В. Єфименко*  
Коректор *Т. Ф. Зуб*  
Комп'ютерна верстка  
і дизайн *В. М. Зеленька*