

УДК 366.62

Васюренко Л.В.

кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри обліку і аудиту
Луганського національного аграрного університету

СОЦІАЛЬНО-ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ НА ФОНД ОПЛАТИ ПРАЦІ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ

SOCIO-TAX BURDEN ON PAYROLL UNDER ECONOMIC TRANSFORMATION PROCESSES

АНОТАЦІЯ

Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи як елементи собівартості продукції займають вагоме місце у плануванні витрат підприємства. Створення умов для реалізації фінансового компромісу між потребами держави в коштах та інтересами підприємницьких структур повинно сприяти соціально-економічному розвитку країни.

Ключові слова: заробітна плата, оплата праці, податкове навантаження, податковий тягар.

АННОТАЦИЯ

Заработная плата и отчисления на социальные мероприятия как элементы себестоимости продукции занимают важное место в планировании расходов предприятия. Создание условий для реализации финансового компромисса между потребностями государства в средствах и интересами предпринимательских структур должно способствовать социально-экономическому развитию страны.

Ключевые слова: заработная плата, оплата труда, налоговая нагрузка, налоговое бремя.

ANNOTATION

Wages and deductions for social events – as elements of production costs – play an important role in planning the company's expenses. Creating conditions for the implementation of the financial compromise between the needs of the state in the media and the interests of business structures, the implementation of which should contribute to the socio-economic development of the country.

Keywords: salary, the tax burden, tax heaviness.

Постановка проблеми. У сучасних умовах існування ринкової економіки соціально-податкове навантаження на фонд оплати праці, яке становить від 36% до 68%, лягає на плечі роботодавців додатковим податковим тягарем, тому пошук та обґрунтування можливих шляхів для оптимізації соціально-податкового навантаження на фонд оплати праці є одним із головних заходів для раціоналізації всієї діяльності підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, пов'язані з оптимізацією соціально-податкового навантаження на фонд оплати праці, вивчали у своїх дослідженнях такі відомі вчені-економісти, як: Дідух О.В., Іванов Ю.Б., Іванчук Н.В., Загородній А.Г., Куцин Є.М., Меліхова Т.О., Партин Г.О., Писарчук О.С., Підлужний М.П., Ольховський В.Я., Царенко О.В., Якимів А.І. та ін. [2; 6–9].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Достатня кількість наукових праць не вирішує до кінця питання оптимізації соціально-податкового навантаження на фонд оплати праці, тому потребує подальшого ви-

вчення та обґрунтування для планування податкового навантаження при управлінні господарською діяльністю підприємств.

Мета статті полягає у дослідженні та формалізації теоретичних засад поняття соціально-податкового навантаження на фонд оплати праці з урахуванням сучасних умов господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Принципи оподаткування вперше були сформульовані Смітом А. (усезагальність, справедливість, визначеність і зручність) та стали аксіомами організації податкової політики [1]. Відомий економіст Вагнер А., доповнюючи та обґрунтовуючи, пропонує дев'ять основних принципів, які класифікує у чотири групи: фінансові принципи оподаткування (достатність обкладання податками, еластичність, тобто здатність адаптуватися до державних потреб); загальногосподарські принципи (правильний вибір об'єкта оподаткування, вірна комбінація різних податків у таку систему, яка б рахувалася з наслідками й умовами їх перекладання); етичні принципи (усезагальність оподаткування, рівномірність); принципи податкового управління (визначеність, зручність сплати податку, максимальне зменшення витрат на стягнення податків) [2].

Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи як елементи собівартості продукції (робіт або послуг) займають вагоме місце у плануванні витрат підприємства, зменшуючи їх, підприємство має змогу оптимізувати витрати та податки, а в майбутньому збільшити прибутки і конкурентоспроможність на ринку товарів і послуг. Тому від рівня соціально-податкового навантаження на заробітну плату значною мірою залежить допустимий розмір оплати праці, який підприємство має змогу встановити для її виплати. Адаже зі збільшенням фонду оплати праці, відповідно, збільшуються розміри єдиного соціального внеску (ЄСВ), відсоток якого нараховується на фонд оплати праці та утримується разом з податком на доходи фізичних осіб (ПДФО) та іншими видами утримань із фонду оплати праці. Базою розрахунку ЄСВ (як у частині нарахування, так і в частині утримання), відповідно до ст. 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI, є на-

рахована заробітна плата за видами виплат, що включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До бази для нарахування та утримання ЄСВ включаються також лікарняні та винагороди за договорами цивільно-правового характеру [13]. Заробітна плата є об'єктом обкладення ПДФО (п. 164.2 Податкового кодексу України (далі – ПКУ)). З метою оподаткування ПДФО під заробітною платою розуміють основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму (п.п. 14.1.48 ПКУ) [12]. Основними завданнями оптимізації соціально-податкового навантаження є зменшення навантаження на фонд оплати праці роботодавця шляхом зменшення діючої ставки єдиного соціального внеску, перегляду шкали прогресивного податку на доходи фізичних осіб у частині збільшення кількості щаблів цієї шкали.

Порівнюючи показник податкового навантаження України з іншими країнами з розвинутою ринковою економікою, можемо побачити, що даний показник у нашій державі є середнім. Проте тоді постає проблема нерівномірного перерозподілу податкових надходжень. Варто також зазначити про вплив пільг на розподіл податкового навантаження в Україні. Для платників податків, які не мають пільг і виконують свої платіжні зобов'язання, податковий тиск є удвічі більшим. Через це податкові зобов'язання нерівномірно розподіляються між галузями економіки і підприємствами. Тому певною мірою проблема нерівномірного розподілу податкового навантаження в Україні є значно гострішою, ніж проблема його загального рівня.

У країнах ЄС натомість поширені інші форми державної підтримки: звільнення деяких підприємств від необхідності ведення звітності про результати господарської діяльності та запровадження спрощеної системи бухгалтерського обліку і звітності; використання податків на оціночний дохід і мінімальних податків; податкові кредити (відрахування із суми нарахованого податку). Наприклад, інвестиційний податковий кредит (застосовується у Бельгії, Великій Британії, Данії, Італії, Іспанії, Люксембурзі, Нідерландах, Португалії, Франції та ін.) являє собою відрахування із суми нарахованого податку частини (відсотка) або всієї суми інвестицій, здійснених у капіталомісткі сектори економіки або виробництво з низькою нормою прибутку. У Франції і ФРН законодавство передбачає від 10 і більше видів податкових кредитів [2]. Також для визначення податкового навантаження в країні необхідно звернути увагу на ставки податків. Для порівняння виберемо три податки, які займають основну частину в податкових надходженнях до бюджету у більшості країн: податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб та податок на додану вартість (ПДВ) (табл. 1).

Таблиця 1
Ставки податків у країнах світу
на 01.01.2015 р., %

Країна	Податок з доходів		ПДВ
	Юридичних осіб	Фізичних осіб	
Австрія	25	21-50	21
Кіпр	10	20-30	15
США	25	38-59	25
Німеччина	30-33	15-45	19
Греція	25	0-40	19
Італія	31,4	23-43	20
Японія	30	5-50	5
Латвія	15	23	21
Польща	19	18 та 32	22
Великобританія	28	0-40	15
Україна	25	15	20
Данія	15-35	15-35	-

Загальне податкове навантаження на прибуток юридичних осіб в Україні на теперішній час складає 38%: фактично з валового прибутку підприємство має сплатити 20% ПДВ та 18% податку на прибуток. Податкове навантаження на фонд оплати праці складає в середньому 93%: для виплати 1 грн. заробітної плати підприємство має заплатити в бюджет від 0,93 грн., при цьому таке співвідношення не змінюється в залежності від розміру заробітної плати працівника. У табл. 2 розраховано податкове навантаження на фонд оплати праці в Україні щодо підприємств, які працюють на внутрішньому ринку. У ньому визначається, скільки необхідно підприємству, що працює на внутрішньому ринку України, заплатити податків і зборів до бюджету для виплати 1 грн. заробітної плати.

У пошуках виходу з даної ситуації основну увагу необхідно приділити двом основним напрямкам:

1. Створення належних макроекономічних умов для стимулювання сукупного попиту як вирішального фактора пожвавлення економіки, нарощування виробництва, а відтак, і розширення податкової бази. Це при тих самих розмірах податкових ставок (тобто без посилення податкового навантаження) забезпечить зростання дохідної частини бюджету. Через механізм останнього держава за рахунок збільшення отриманих надходжень зможе більшою мірою стимулювати попит, збільшивши та забезпечивши своєчасну виплату заробітних плат, пенсій, соціальних виплат тощо, збільшивши видатки на інвестиційно-інноваційну діяльність. Даний підхід базується на теорії англійського вченого Кейнса Дж.М. який у праці «Загальна теорія зайнятості, процента і грошей» (1936 р.) основним фактором забезпечення сталого економічного зростання визначає саме ефективний сукупний попит, для розширення якого, з одного боку, необхідно збільшувати державні видатки, а з іншого –

скорочувати податкові надходження. Основними недоліками, які ускладнюють використання даного підходу в Україні у сьогодишніх умовах, на нашу думку, є: по-перше, наявність часового лагу між заходами із стимулювання сукупного попиту та зростання податкових надходжень, як результату розширення виробництва й сфери послуг і, відповідно, розширення податкової бази; по-друге, фактична наявність дефіциту Державного бюджету України та зростання зовнішнього державного боргу виключають можливість збільшення державних видатків при одночасному зменшенні податкового навантаження. Дійсно, постійна потреба у коштах для фінансування бюджетних установ, значні соціальні виплати – все це вимагає отримання якомога більших податкових надходжень щорічно. Ці поточні завдання унеможливають урахування перспективного бачення проблеми. Тому декларовані окремими представниками державної влади позиції щодо зменшення розмірів ставок окремих податків, повне скасування деяких податків та зборів взагалі на практиці не забезпечуються. Навпаки, з прийняттям щорічного закону про держбюджет «тимчасово» вводяться нові, іноді навіть не передбачені законами з питань оподаткування, податки та збори. Звісно, причиною цього є й криза політичної системи нашого суспільства, проте об'єктом наших досліджень виступають передусім економічні складові даної проблеми.

2. Другий напрям вирішення цієї проблеми, який, на нашу думку, є більш прийнятним для економіки України, базується на теорії економіки пропозиції. Інтерпретація аргументів прибічників даної теорії представлена кривою Лаффера – залежність податкових надходжень у бюджет від розміру податкових ставок. Дана теорія була використана на практиці адміністрацією США в межах податкової реформи 80-х років, потім практично у більшості розвинених країн Європи. Аналіз даного напрямку у контексті можливостей його використання

в нинішніх умовах транзитивної економіки України характеризується великою кількістю досліджень та розробок. Однак сьогодишні моделі знаходження оптимальної податкової ставки, що пропонуються такими вітчизняними ученими, як Мельник П.І., Якушик І.С., Чугунов В.І., Петренко А.О., Скрипник В.І., Дудко А.О., Вдовиченко О.І. та ін., значно відрізняються у своїх припущеннях, а відтак, і результатах. Тому єдиної методики знаходження оптимальної податкової ставки, на жаль, не розроблено й досі.

Досить показовими необхідно визнати дослідження ефекту Лаффера економістами близького зарубіжжя – Мовшовичем С.А., Соколовським В.І., Папавою А.О., Балацьким Е.І. та ін. Визначальним моментом при вивченні їхніх підходів є відносна порівнюваність економіки України із країнами близького зарубіжжя і тому придатність запропонованих авторами результатів до використання у нашій країні.

Висновки. Узагальнюючи викладені підходи і точки зору з приводу оптимізації соціально-податкового навантаження на фонд оплати праці, можна зробити висновок, що з метою покращання умов ведення бізнесу, забезпечення соціального захисту громадян, легалізації заробітної плати, боротьби з «тіньовим сектором економіки» необхідно переглянути навантаження на фонд оплати праці роботодавця шляхом зменшення діючої ставки єдиного соціального внеску, перегляду шкали прогресивного податку на доходи фізичних осіб у частині збільшення кількості щаблів цієї шкали, підвищення ставки для найбільш заможних громадян, запровадження зниженої ставки для людей із низьким рівнем доходів. Завдання процесу оптимізації:

– заохочення платників щодо збільшення отриманого доходу та забезпечення його правової регламентації;

– створення умов для реалізації прагматичного фінансового компромісу між потребами держави в коштах та інтересами підприємниць-

Таблиця 2

Соціально-податкове навантаження оплати праці в Україні у 2015 р.

№	Показник	Ставка, %	Сума, грн.	Ставка, %	Сума, грн.
1	Заробітна плата		2 000		10 000
2	Нарахування (тільки соціальний внесок, ставка залежить від галузі, у середньому 35%)	35	700	35	3 500
3	Утримання (ЕСВ 3,6% + ПДФО 15% + військовий збір 1,5%)	20,1	372	20,1	1860
4	ПДВ*	20	450	20	2250
5	Разом зарплата працівника «на руки» (до виплати) (п. 1 – п. 3)		1628		8140
6	Всього сплата податків у зв'язку з виплатою заробітної плати, у т. ч. ПДВ* (п. 2 + п. 3 + п. 4)		1522		7610
7	Податкове навантаження на заробітну плату, що отримує працівник (п. 6 / п. 5)		0,93		0,93

* ПДВ необхідно враховувати при визначенні повного податкового навантаження. Підприємство, що проводить господарську діяльність на території України, обкладає напрацьовану додану вартість (зарплату та прибуток) податком на додану вартість. Іншими словами, щоб виплатити заробітну плату з нарахуваннями, підприємству необхідно мати кошти для сплати ПДВ.

ких структур, реалізація якого повинна сприяти соціально-економічному розвитку країни;
– забезпечення диференційованого оподаткування доходів підприємницьких структур;
– забезпечення синхронності позитивного впливу форм і методів оподаткування на доходи підприємницьких структур у часі.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М.: Соцэкгиз, 1962. – 684 с.
2. Роик В. Экономика, финансы и право социального страхования. Институты и страховые механизмы / В. Роик. – М.: Альпина Паблишер, 2012. – 258 с.
3. Аникин Б.А. Аутсорсинг и аутстаффинг: высокие технологии менеджмента: [учеб. пособ.] / Б.А. Аникин, И.Л. Рудая; 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 320 с.
4. Аутсорсинг та аутстаффінг: суть і підстави для застосування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://juristoff.net/outsorsing-ta-autstaffing-sut-i-pidstavi-dlya-zastosuvannya/>.
5. Аутстаффінг – забезпечення персоналом [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhinfogroup.ru/uk/personal/54-autstaffing.html>.
6. Загородній А.Г. Аутсорсинг та його вплив на витрати підприємства / А.Г. Загородній, Г.О. Партич // *Фінанси України*. – 2009. – № 9(166). – С. 87–97.
7. Загородній А.Г. *Фінансово-економічний словник* / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк; 3-тє вид., доп. та перероб. – Львів: Вид-во Львівської політехніки, 2011. – 844 с.
8. Куцин Є.М. Теоретичні та прикладні аспекти аутсорсингу / Є.М. Куцин // *Вісник Хмельницького національного університету*. – 2011. – № 1. – С. 213–217.
9. Меліхова Т.О. Концептуальні основи обліку заробітної плати та аналізу податкового навантаження для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, М.Р. Єрьоменко // *Економічний вісник Донбасу*. – 2012. – № 1(27). – С. 150–155.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
11. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
12. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.
13. Оліховський В.Я. Шляхи оптимізації податкового навантаження на оплату праці / В.Я. Оліховський // *Економіка праці та соціальна політика*. – 2014. – Вип. 6. – С. 218–221.
14. Царенко О.В. Технологія управління реалізації аутсорсингу / О.В. Царенко // *Наукові записки. Серія «Економіка»*. – 2012. – Вип. 19. – С. 242–248.