

**Карлін М. І.,**

доктор економічних наук, професор  
Волинського національного університету ім. Лесі Українки

**Іванчук Н. В.,**

аспірант  
Волинського національного університету ім. Лесі Українки

## ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ФОНДУ ОПЛАТИ ПРАЦІ В УКРАЇНІ

*Обґрунтовано визначення категорії «соціальні податки», доведена необхідність включення їх з часом до складу доходів державного бюджету України, досліджено адміністративно-управлінські видатки на утримання державних цільових фондів у 2007-2012 роках, запропоновано шляхи їх раціоналізації, показано доцільність створення на базі Пенсійного та інших соціальних фондів Єдиного соціального фонду України.*

**Ключові слова:** оподаткування фонду оплати праці, соціальні податки, цільові фонди, адміністративно-управлінські видатки, Єдиний соціальний фонд України, Державна податкова служба України, адміністрування податків.

*Обосновано определение категории «социальные налоги», доказана необходимость их включения в состав доходов государственного бюджета Украины, исследовано административно-управленческие издержки на содержание государственных целевых фондов на протяжении 2007-2012 годов, предложено пути их рационализации, показана целесообразность создания на базе Пенсионного и других социальных фондов Единого социального фонда Украины.*

**Ключевые слова:** налогообложение фонда оплаты труда, социальные налоги, целевые фонды, административно-управленческие издержки, Единый социальный фонд Украины, Государственная налоговая служба Украины, администрирование налогов.

*The category «social taxes» has been substantiated, the necessity of including them to the revenue of Ukrainian state budget has been proved, administrative and managerial costs for the state specialised funds during 2007-2012 have been investigated, ways of costs rationalization have been offered, and the expediency of Single social fund creation on the base of Pension fund and other social funds has been shown.*

**Key words:** payroll taxation, social taxes, specialised funds, administrative and managerial costs, Single social fund of Ukraine, Government tax service, administration of taxes.

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі важливу роль відіграє оптимізація оподаткування суб'єктів господарювання та фізичних осіб, ключовими елементами якої є зміна податкових ставок та раціоналізація витрат на податкове адміністрування. Витрати на адміністрування податків відіграють досить суттєву роль у досягненні ефективності тієї чи іншої системи оподаткування та впливають на чисту величину коштів, яка надходить у розпорядження держави. Саме тому в умовах неможливості зниження податкових ставок зважене управління витратами на адміністрування податків може стати суттєвими резервом економії державних коштів, що саме по собі означає додатковий дохід. У державний та зведений

бюджети України надходять податки, які є складовою вітчизняної податкової системи, проте існують і такі обов'язкові платежі, які на законодавчому рівні знаходяться поза нею. До них відносяться соціальні податки, які сплачуються з фонду оплати праці і на сьогоднішній момент виступають у вигляді єдиного соціального внеску, який нараховується на фонд оплати праці підприємства та вираховується із заробітної плати працівників. На сьогодні існує чимало точок зору щодо того, яким чином змінювати ставки єдиного соціального внеску з метою виведення заробітної плати з тіні, однак в сучасних умовах досягти цього надзвичайно важко, оскільки брак коштів для цільових державних фондів і так змушує шукати додаткові джерела фінансування соціальних виплат і щороку все більше обтяжує державний бюджет України. Саме тому пошук шляхів раціоналізації витрат цільових фондів необхідно здійснювати, оцінивши доцільність, насамперед, адміністративно-управлінських витрат, пов'язаних зі справлянням соціальних внесків, яке покладено зараз на Пенсійний фонд України.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання оподаткування підприємств, податкового навантаження, удосконалення оподаткування фонду оплати праці та його детінізації неодноразово досліджувалась у своїх працях такі науковці, як В. Л. Андрущенко, В. Борецько, Л. К. Воронова, Г. Гендлер, О. Д. Данілов, М. П. Кучерявенко, А. І. Крисоватий, О. І. Лютий, П. В. Мельник, І. В. Педь, А. Скрипник, А. М. Соколовська. Однак на сьогодні відсутні ґрунтовні дослідження питань реформування у сфері оподаткування фонду оплати праці з точки зору зміни функцій органів виконавчої влади в Україні, що дозволить усунути не виправдане зростання витрат, пов'язаних зі справлянням податків.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дослідження полягає у визначенні категорії «соціальні податки» та пошуку шляхів удосконалення оподаткування фонду оплати праці в Україні.

**Виклад основного матеріалу.** У Законі України «Про державну податкову службу в Україні» наведено детальний перелік функцій органів державної податкової служби і вказано на контрольну функцію Державної податкової адміністрації України, оскільки вона виконує безпосередньо, а також організовує

роботу державних податкових адміністрацій та державних податкових інспекцій, пов'язану із [2]:

- здійсненням контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), контролю за валютними операціями, контролю за додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги) у встановленому законом порядку, а також контролю за наявністю документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців відповідно до закону, за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів;

- здійсненням контролю за додержанням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету;

- обліком платників податків, інших платежів;

- виявленням і веденням обліку надходжень податків, інших платежів, супроводженням Єдиного реєстру податкових накладних.

В даному контексті варто зазначити, що 9 грудня 2010 року Президент України видав Указ «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» [3], який передбачав утворення Державної податкової служби України шляхом реорганізації Державної податкової адміністрації України, що фактично і відбулося. 12 травня 2012 року Президент видав Указ «Про Положення про Державну податкову службу України» [4], який наводив чіткий перелік її функцій, проте відповідних змін у Закон України «Про державну податкову службу в Україні» внесено не було, назви «податкові адміністрації» в ньому так і залишились, хоча вказаний закон на сьогодні є чинним. Крім того, закон має вищу юридичну силу, ніж указ, тоді як в Україні відповідні адміністративні зміни було здійснено згідно указу, що можна розглядати як юридичну колізію.

Прийняття Податкового кодексу 2 грудня 2010 року супроводжувалось скороченням кількості податків і зборів, що увійшли до складу податкової системи

України. Зокрема, згідно цього нормативного акту, в Україні можуть встановлюватися загальнодержавні та місцеві податки та збори. До загальнодержавних належить 18 податків і зборів (податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; збір за першу реєстрацію транспортного засобу; екологічний податок; рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України; рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні; плата за користування надрами, плата за землю; збір за користування радіочастотним ресурсом України; збір за спеціальне використання води; збір за спеціальне використання лісових ресурсів; фіксований сільськогосподарський податок; збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства; мито; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності).

Місцеві податки і збори включають 5 найменувань, зокрема, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; єдиний податок; збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір [1].

Згідно з цими законодавчими вимогами, наведений перелік податків і зборів є вичерпним і на законодавчому рівні становить сутність податкової системи України. Адмініструванням цих податків і зборів займається Державна податкова служба України, що в свою чергу включає контроль за правильністю нарахування, своєчасністю та повнотою їх сплати. Проте, на нашу думку, наведений перелік не вичерпує реальну кількість податків в Україні, зокрема, до складу вітчизняної податкової системи необхідно включити також соціальні податки, зміст яких поки до кінця не з'ясовано, хоча в багатьох країнах світу їх відносять до складу податкових систем.

В українській юридичній літературі з податкового права виділяють 8 ознак податку: закріпленість актом органу державної влади, обов'язковий характер, безумовний характер, нецільовий характер, індивідуальна безоплатність, безповоротний характер, платіж у грошовій формі та надходження до бюджету відповідного рівня [9, с. 119-123]. При цьому зазначається, що зборам (в тому числі, соціальним) не властивий нецільовий характер, надходження до бюджету та закріпленість органом державної влади [9, с.126-127].

У фінансовому праві України виділяють 6 особливостей податку: податки вводяться тільки законами; при справлянні податків відбувається відчуження власності фізичних і юридичних осіб на користь держави або органу місцевого самоврядування; законом встановлюється обов'язковість сплати; існує індивідуальна безвідплатність; відсутність цільового призначення; застосування примусової сили при невиконанні припису держави [6, с. 210]. При цьому правовідносини, пов'язані із соціальними внесками, розглядаються поза межами податкового права.

В українській економічній літературі з оподаткування виділяють загалом 6 ознак податків, які по-суті і виступають найбільш базовими: обов'язковість сплати, законодавча закріпленість, нецільовий характер, індивідуальна безоплатність, примусовий характер та некаральний характер [11, с.10]. Поряд з цим зазначається, що соціальні збори не містять усіх цих 6 ознак, а лише 4 з них, тобто для них відсутній нецільовий характер та індивідуальна безоплатність [11, с.21].

На нашу думку, дві останні ознаки також властиві соціальним зборам, а тому їх можна повноправно відносити до категорії податків. Мається на увазі те, що на сьогодні лєвова частка, тобто близько 90% усіх соціальних податків – це сума єдиного соціального внеску, сплачена роботодавцями, а лише 10% – найманими працівниками. Звідси випливає, що основними платниками соціальних податків є роботодавці, які абсолютно нічого не отримують після здійснення цих платежів, а наймані працівники – можуть отримати компенсацію, а можуть і не отримати, оскільки все залежить від їхніх життєвих обставин. Знову ж таки, переважне функціонування солідарної системи пенсійного забезпечення зумовлює те, що

теперішні кошти будуть використовуватись практично не для тих найманих працівників, хто їх тепер сплачує, а для пенсіонерів. Таким чином, загалом можна стверджувати і про притаманність для єдиного соціального внеску також індивідуальної безоплатності. Проте в наш час безумовно існує нагальна необхідність введення заохочень для підприємств, які повинні проявляти хоча б у відсоткових знижках при сплаті податкових зобов'язань раніше установлених термінів.

Щодо відсутності нецільового характеру використання також можна не погодитись, оскільки не існує єдиної статті видатків у державних цільових фондах і не обов'язково отримані кошти підуть на якийсь окремий напрямок. Наприклад, Пенсійний фонд України зобов'язаний здійснювати свої адміністративно-управлінські витрати за рахунок власних надходжень, а доходи Пенсійного фонду у вигляді єдиного соціального внеску – це не що інше, як його власні доходи. Таким чином, платник не знає, куди саме буде використано його кошти: чи на статті пенсійних виплат чи на адміністративно-управлінські витрати.

Таким чином, не можна чітко відсікати такі ознаки податку, як індивідуальна безоплатність та нецільовий характер використання при розгляді обов'язкових соціальних внесків з фонду оплати праці, оскільки глибший розгляд фактичного їх функціонування переконує в тому, що і їм властиві дані ознаки, хоча можливо, на перший погляд, вони не так яскраво виражені.

Характеризуючи податок, науковці зосереджують свою увагу на виконуваних ним функціях. Зокрема, відомий науковець у сфері оподаткування А. М. Соколовська [14, с. 294] виокремлює дві базові функції податків, такі як фіскальна та регулююча, зазначаючи при цьому, що перерозподільча функція властива податками лише частково, а тому її не слід брати до уваги, адже повністю таку функцію можуть виконувати лише такі загальні категорії, як «бюджет» та «фінанси» [14, с. 293].

На нашу думку, не слід нехтувати перерозподільчою функцією податків, а розглядати її на рівні з двома іншими, як таку, що належить до фундаментальних функцій податків. Це пов'язано з тим, що податки є інструментом перерозподілу

ВВП і лише вони, зважаючи на свою унікальну сутність, можуть цей перерозподіл здійснювати. У теорії фінансів виділяють таку функцію фінансів, як розподільчу, в контексті характеристик якої виокремлюють первинний розподіл, перерозподіл та вторинний розподіл (як другий етап перерозподілу) [10, с.18-19]. Перерозподіл за своєю суттю – це процес створення та використання централізованих фондів фінансових ресурсів. Створення фондів забезпечується податками, а от саме використання – це вже напрямки, визначені державою і за рахунок коштів, зосереджених з податків і не тільки.

Фактично податки працюють на першому етапі перерозподілу, а тому вживання терміну «перерозподільча функція» є виправданим і найбільш доцільним, що фактично і відокремлює податки від таких категорій, як «фінанси» чи «бюджет». Цим категоріями властива розподільча функція, тоді як перерозподільча і відображає часткову участь податків, оскільки саме завдяки податками перерозподіл і розпочинається. Тому недоцільно упускати перерозподільчу функцію податків як таку, що виконується ними частково, оскільки саме податки і забезпечують початок такого перерозподілу, тобто є його пріоритетним рушієм.

Охарактеризовані функції податків повністю властиві і соціальним внескам. Зокрема:

1) фіскальна функція – соціальні внески з фонду оплати праці акумулюються для фінансування потреб суспільства і відповідно виконання державою покладених на неї функцій;

2) перерозподільча функція – соціальні внески є інструментом перерозподілу ВВП;

3) регулююча функція – соціальні внески дозволяють державі регулювати процеси виробництва та споживання, справляти стимулюючий чи дестимулюючий вплив на економічну активність суб'єктів господарювання.

Зважаючи на описані вище функції, соціальні внески з фонду оплати праці, які на сьогодні виступають у вигляді єдиного соціального внеску, що сплачується роботодавцями у вигляді нарахувань, та найманими працівниками у вигляді утримань, можна повноправно вважати соціальними податками. За своєю суттю це

загальнодержавні прямі податки, адже встановлюються вони на законодавчому рівні лише Верховною радою України і не можуть змінюватися іншим нормативно-правовим актом, крім закону.

Таким чином, соціальні податки – це платежі юридичних та фізичних осіб, що виникають у зв'язку з відносинами по оплаті праці, виступають додатковим витратним елементом роботодавців понад суму нарахованого фонду оплати праці, а також утримуються із заробітної плати найманих працівників, не включаючись до розрахунку їхнього загального оподаткованого доходу при обчисленні податку на доходи фізичних осіб.

Внаслідок цього, контрольну функцію з обліку платників та збору єдиного соціального внеску доцільно передати для Державної податкової служби України, а суми єдиного соціального внеску зараховувати у склад доходів державного бюджету на єдиний казначейський рахунок на рівні з іншими податками. Потім у порядку вторинного розподілу централізовано виділяти кошти на рахунок Пенсійного (соціального) фонду, скасувавши інші фонди соціального страхування. Доцільно функції соціального захисту не розділяти між чотирма установами, а зосередити в одній, зокрема в Пенсійному (соціальному) фонді, оскільки він отримує кошти у доходній частині свого бюджету також і від інших трьох цільових фондів внаслідок своєї найбільшої дефіцитності, і ці перерахунки не є доцільними. Адже витрати на утримання чотирьох фондів закладаються у їх бюджети і вони при цьому досить значні (табл. 1).

Таблиця 1

Динаміка адміністративно-управлінських витрат на утримання цільових фондів та ВВП України за 2007-2012 роки

| Показники  | Роки   |        |        |        |        |        |
|--|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
|  | 2007   | 2008   | 2009   | 2010   | 2011   | 2012   |
| Адміністративно-управлінські витрати номінальні, млн. грн. | 2660,9 | 3995,5 | 3768,8 | 4557,4 | 4765,0 | 5255,9 |
| Темп росту номінальних витрат, %                           | –      | 150,2  | 94,3   | 120,9  | 104,6  | 110,3  |
| Темп росту номінального ВВП, %                             | –      | 131,5  | 96,3   | 118,5  | 121,6  | 113,9  |
| Темп росту реальних витрат, %                              | –      | 143,3  | 107,3  | 120,1  | 102,8  | 116,4  |
| Темп росту реального ВВП, %                                | –      | 102,3  | 85,2   | 104,1  | 105,2  | 103,9  |



*Джерело:* розраховано за даними звітів про виконання бюджетів державних цільових фондів за 2007-2011 роки, планових показників їх бюджетів на 2012 рік, даними Національного банку України, прогнозів Мінфіну на 2012 рік

При розрахунку адміністративно-управлінських витрат на утримання цільових фондів України брались до уваги такі статті видатків:

- для Пенсійного фонду України: розрахунково-касове обслуговування та плата за підкріплення готівкою виплати пенсії і грошової допомоги; керівництво та управління у сфері пенсійного забезпечення; виготовлення свідоцтв загальнообов'язкового державного соціального страхування та пенсійних посвідчень; виготовлення бланків, виплатних відомостей для виконання функцій з призначення на виплати пенсій; створення програмно-технічного забезпечення системи інформаційно-аналітичної підтримки органів Пенсійного фонду України; створення на впровадження автоматизованої системи Накопичувального фонду загальнообов'язкового державного пенсійного страхування; здійснення заходів, пов'язаних із забезпеченням адресної доставки сім'ям, у складі яких є пенсіонери, повідомлень про спрощений порядок надання житлових субсидій;

– для Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності: організаційно-управлінські заходи та виконання обов'язків страховика;

– для Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття: підтримка інформаційно-довідкової системи обслуговування безробітних; утримання та забезпечення діяльності виконавчої дирекції, її робочих органів, Інституту підготовки кадрів державної служби зайнятості, управління Фондом; створення умов прийому, надання соціальних послуг та розвиток матеріальної бази;

– для Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України: заходи по координації роботи зі страхувальниками; виконання інших робіт, пов'язаних з координацією страхової діяльності; забезпечення роботи правління та наглядової ради Фонду; організація роботи Фонду.

Як видно з наведених даних, спостерігається тенденція до зростання витрат на утримання соціальних фондів, зокрема, у 2011 році вони зросли на 2104,1 млрд. грн., або на 79,1% порівняно з 2007 роком, досягнувши 4765 млн. грн. У 2012 році, згідно планових розрахунків, дані витрати зростуть до 5255,9 млн. грн., або на 490,9 млн. грн., що у відносному вираженні складе 10,3%. Найбільш стрімкіше зростання витрат відбулось у 2008 році внаслідок фінансово-економічної кризи (50,2%), а наступний суттєвий стрибок було зафіксовано у 2010 році (20,9%) порівняно з попередніми роками.

Критерієм доцільності зростання цих витрат доцільно обрати динаміку ВВП. При цьому зрозуміло, що класична дихотомія розмежовує номінальні та реальні величини, а економічне зростання в країні демонструє динаміка саме реального, а не номінального ВВП. Якщо ми розглянемо динаміку номінального ВВП, то побачимо, що номінальні адміністративно-управлінські витрати на утримання цільових фондів зростали повільніше у 2009, 2011 та 2012 роках, проте реальні величини дають зовсім інші результати. Лише у 2011 році зростання адміністративно-управлінських витрат не можна було розцінювати як загрозливе, тоді як у інших роках воно було абсолютно невиправданим. І це не враховуючи той факт, що Міжнародне рейтингове агентство Fitch [5] та Міжнародний валютний фонд [13] оцінювали зростання реального ВВП України у 2012 році набагато більш песимістично, ніж Мінфін, закладаючи свої планові показники у бюджет 2012 року.

Проводячи аналіз наведених показників адміністративно-управлінських витрат, варто зазначити, що вони не враховують такої важливої статті витрат Пенсійного фонду України, як витрати з доставки і виплати пенсій та грошової допомоги, які при складанні бюджету Пенсійного фонду за останні роки подаються у загальному складі витрат на пенсійне забезпечення, а тому визначити їх практично неможливо, опираючись на дані, які оприлюднюються. За даними Рахункової палати України [12] у 2009 році вказані витрати склали 970 млн. грн., або 91,2% від усіх адміністративних витрат Пенсійного фонду. Інша їх частина (8,8%) припадала на розрахунково-касове обслуговування, а наступні статті витрат, враховані нами при розрахунках, ввійшли до складу управлінських.

Зважаючи на ці факти, можна сказати, що наш розрахунок адміністративно-управлінських видатків, зроблений на основі чотирьох цільових фондів є дещо заниженим на величину витрат з доставки і виплати пенсій та грошової допомоги, які, умовно кажучи, можуть складати до 1 мільярда гривень. Тому можна припускати, що у 2011 році видатки на утримання цільових фондів склали не менше 5,5 млрд. грн., тоді як у 2012 році можуть досягти 6 млрд. грн.

У процесі аналізу адміністративно-управлінських видатків цільових фондів України доцільно також розглянути їх структуру (рис. 1).

Загалом можна стверджувати, що ці видатки розподіляються приблизно на половину між Пенсійним фондом на трьома іншими цільовими фондами, при цьому існує тенденція до переважання ролі інших фондів у їх структурі. Зокрема, у 2011 році частка Пенсійного фонду склала 47,2% і зменшилась на 2,7% порівняно з 2007 роком, тоді як питома вага інших фондів становила 52,8%, зрісши відповідно на 2,7%. Планові показники на 2012 рік передбачають повернення структури видатків до рівня 2010 року, тобто 47,4% – видатки Пенсійного фонду та 52,6% – інших фондів, що не можна розцінювати як суттєву зміну порівняно з 2011 роком.

За даними звіту про виконання бюджету Пенсійного фонду України у 2011 році [8, с.23] дефіцит Пенсійного фонду досягнув 30,1 млрд. грн., з яких 17,7 млрд. грн. покривались за рахунок коштів державного бюджету, а решта – за рахунок наданих позик з єдиного казначейського рахунку. При цьому адміністративно-управлінські видатки цільових фондів оцінено нами в сумі близько 5,5 млрд. грн. Звідси можна зробити висновок, що коли б соціальні фонди було ліквідовано, то економія коштів склала б 44% від загальної суми коштів, які було позичено Пенсійним фондом, або 18% від зазначеної суми дефіциту в розмірі 30,1 млрд. грн.

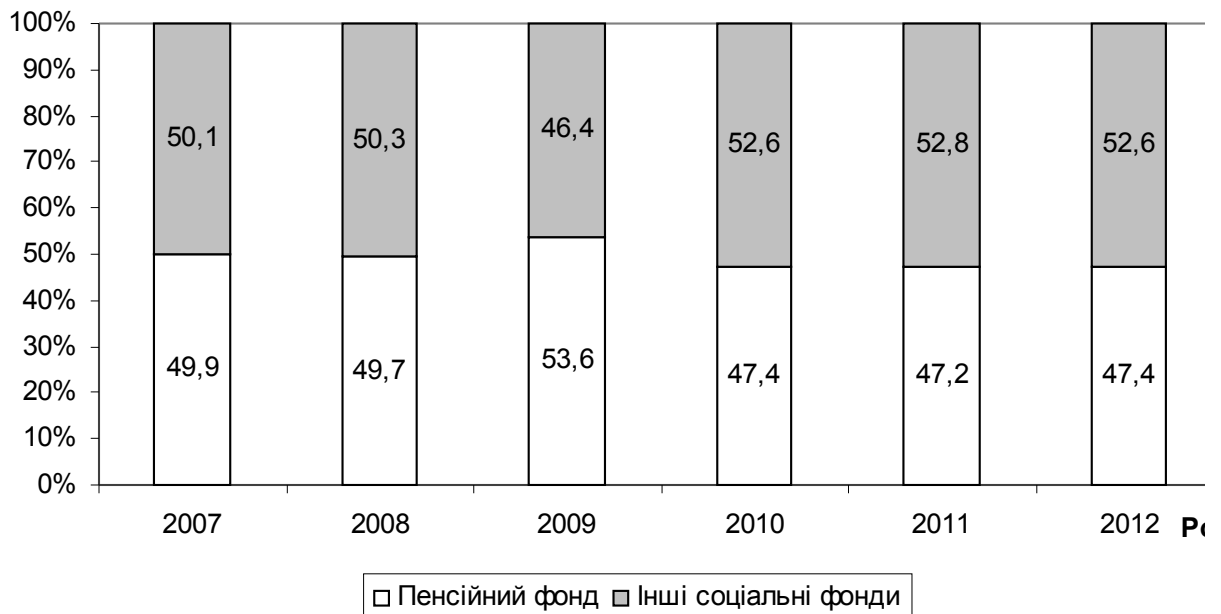


Рис. 1. Структура адміністративно-управлінських видатків на утримання цільових фондів України у 2007-2012 роках

*Джерело:* розраховано за даними звітів про виконання бюджетів державних цільових фондів за 2007-2011 роки та планових показників їх бюджетів на 2012 рік

Це лише можлива економія за 2011 рік, після того, як було запроваджено єдиний соціальний внесок, який сам по собі повинен був зменшити витрати на адміністрування соціальних внесків, поклавши контрольну функцію лише на Пенсійний фонд.

Разом з тим не слід забувати про масові випадки нецільового використання коштів державних цільових фондів, показовим прикладом якого є затримання у 2011 році директора Державної служби зайнятості Володимира Галицького та кількох чиновників його відомства із виявленням у них валютних цінностей на загальну суму в \$ 7,5 мільйонів, великої кількості золотих годинників і дорогоцінних каменів [7], отриманих в якості «відкатів».

Проте скасування відразу чотирьох соціальних фондів є досить таки непростим завданням, оскільки це вимагає включення до державного бюджету великої кількості додаткових статей витрат. Саме тому поки доцільно лишити Пенсійний фонд України, який повинен зосередити в собі всю сукупність теперішніх функцій цільових фондів, назвавши його Єдиним соціальним фондом

України. Хоча це зменшить визначену нами раніше економію на утримання державних цільових фондів на половину, проте потрібно належним чином подбати про переведення всіх виплат на безготівкову форму через використання банківської системи та скоротити адміністративний апарат фонду, зважаючи на ліквідацію його контрольної функції, а також доручити його керівництво лише представникам держави, оскільки «трипартизм» призводить до недостатньо ефективного використання коштів державних цільових фондів.

Зважаючи на наведені факти, ми пропонуємо контрольну функцію зі збору єдиного соціального внеску перекласти на Державну податкову службу України, оскільки при здійсненні перевірок вона, поряд з іншими, відслідковує витрати підприємств на соціальні внески та правильність включення їх до складу витрат діяльності. Разом з тим, доцільно акумулювати кошти від сплати соціального внеску на єдиному казначейському рахунку України, включаючи їх до складу доходів державного бюджету як податкове джерело.

**Висновки.** З метою покращення адміністрування податків, доцільно використати такі шляхи удосконалення оподаткування фонду оплати праці в Україні:

1) включення єдиного соціального внеску у податкову систему України на рівні з іншими податками шляхом внесення відповідних змін до Податкового кодексу та інших нормативно-правових актів;

2) зарахування єдиного соціального внеску до складу доходів державного бюджету України;

3) контроль за обліком платників, правильністю нарахування, своєчасністю та повнотою сплати єдиного соціального внеску покласти на Державну податкову службу в Україні;

4) ліквідувати Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття та Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, а їх обов'язки

покласти на Єдиний соціальний фонд України, створений на базі Пенсійного фонду України;

5) надходження від сплати єдиного соціального внеску виділяти для Пенсійного (соціального) фонду з єдиного казначейського рахунку;

6) на законодавчому рівні дозволити працювати особам після досягнення ними пенсійного віку (крім державних службовців), але з умовою обмеження загального доходу, чи отримання або пенсії, або зарплати;

7) у зв'язку зі складною фінансовою ситуацією в Україні розглянути питання про заборону працювати державним службовцям після досягнення ними пенсійного віку, як це здійснюється у ряді країн ЄС;

8) зважаючи на численні порушення у використанні коштів державних цільових фондів пропонуємо розглянути питання про управління коштами Єдиного соціального фонду тільки представниками держави (без участі профспілок і роботодавців);

9) всі пенсійні виплати та допомоги здійснювати виключно через банківську систему;

10) облік платників соціальних внесків здійснювати лише через бази даних Державної податкової служби України.

#### **Література:**

1. Податковий Кодекс України від 2 лют. 2010 р. № 2755-VI із змінами від 24 квіт. 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про державну податкову службу в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 4 груд. 1990 р. №509-XII зі змінами від 7 лип. 2011 р. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/509-12>
3. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади [Електронний ресурс] : Указ Президента України від 9 груд. 2010 р. № 1085/2010 зі змінами від 30 берез. 2012 р. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010>
4. Про Положення про Державну податкову службу України [Електронний ресурс] : Указ Президента України від 12 трав. 2012 р. № 584/2011. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/584/2011>
5. Fitch ухудшил прогноз для України [Електронний ресурс] // Украинская правда. – Режим доступу : <http://www.pravda.com.ua/rus/news/2012/05/12/6964352/>
6. Воронова Л. К. Фінансове право України : підруч. / Л. К. Воронова. – К. : Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.
7. Затримано главу Держслужби зайнятості. Знайдено \$ 7,5 мільйонів [Електронний ресурс] // ТСН. – Режим доступу: <http://tsn.ua/ukrayina/sbu-zatrimala-golovu-derzhsluzhbi-zaynyatosti.html>
8. Звіт про виконання бюджету Пенсійного фонду України за 2011 рік // Урядовий кур'єр. – 17 березня 2012 року. – № 49. – С. 23.

9. Кучерявенко М. П. Податкове право України : Академічний курс : підруч. / М. П. Кучерявенко. – К. : Всеукраїнська асоціація видавництв «Правова єдність», 2008. – 701 с.
10. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія) : навч. посіб. / В. М. Опарін. – К. : КНЕУ, 2002. – 240 с.
11. Педь І. В. Податкова система: економіко-правова характеристика податків : навч. посіб. / І. В. Педь ; [заг. ред. Ю. М. Лисенкова]. – К. : Знання, 2007. – 191 с.
12. Про результати аналізу формування та виконання бюджету Пенсійного фонду України [Електронний ресурс] // Рахункова палата України. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16727325;jsessionid=3C7DEC443F0A19251770870E5EBF54D3>
13. Прогноз роста ВВП Украины в 2012 г. МВФ снизил [Електронний ресурс] // Экономические известия. – Режим доступу : [http://news.eizvestia.com/news\\_economy /full/prognoz-rosta-vvp-ukrainy-v-2012-g-mvf-snizil](http://news.eizvestia.com/news_economy /full/prognoz-rosta-vvp-ukrainy-v-2012-g-mvf-snizil)
14. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення : монографія / А. М. Соколовська. – К. : Знання, 2004. – 454 с.