



Отримано: 11 травня 2019 р.

Прорецензовано: 20 травня 2019 р.

Прийнято до друку: 26 травня 2019 р.

e-mail: egenia.bogatirova@gmail.com

DOI: 10.25264/2311-5149-2019-13(41)-48-54

Богатирьова С. М., Мартинюк І. В. Оподаткування праці в Україні: генеза та перспективи розвитку. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Економіка»: науковий журнал. Острог: Вид-во НаУОА, червень 2019. № 13(41). С. 48–54.

УДК: 336.221

JEL-класифікація: H 24

Богатирьова Євгенія Миколаївна,*кандидат економічних наук, старший викладач кафедри фінансів, Одеський національний економічний університет***Мартинюк Ірина Василівна,***кандидат економічних наук, старший викладач кафедри фінансів, Одеський національний економічний університет***ОПОДАТКУВАННЯ ПРАЦІ В УКРАЇНІ: ГЕНЕЗА ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

У статті досліджено генезу оподаткування праці в Україні, розглянуто особливості стягнення ПДФО та ЄСВ. Особливу увагу приділено європейському досвіду такого оподаткування та запропоновано власну модель оподаткування праці, що передбачає введення неоподаткованого мінімуму доходів фізичних осіб, прогресивну шкалу ставок ПДФО та перенесення частини навантаження зі сплати ЄСВ із роботодавців на найманих працівників. Доведено, що запропонована модель у разі її застосування сприятиме зниженню навантаження на роботодавців і збільшенню оподаткування найманих працівників із високими доходами, що створить умови для вирівнювання доходів громадян і збільшення обігових коштів підприємств, виходу з тіні неофіційної заробітної плати та збільшення надходжень до державних цільових фондів.

Ключові слова: оподаткування праці, податок на доходи фізичних осіб, єдиний соціальний внесок, світовий досвід, удосконалення.

Богатырева Евгения Николаевна,*кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры финансов, Одесский национальный экономический университет***Мартынюк Ирина Васильевна,***кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры финансов, Одесский национальный экономический университет***НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ТРУДА В УКРАИНЕ:
ГЕНЕЗИС И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

В статье проведено исследование генезиса налогообложения труда в Украине, рассмотрены особенности взимания НДФЛ и ЕСВ в Украине. Особое внимание уделено европейскому опыту такого налогообложения и предложена собственная модель налогообложения труда, предусматривающая введение необлагаемого минимума доходов физических лиц, прогрессивную шкалу ставок НДФЛ и перенос части нагрузки по уплате ЕСВ с работодателей на наемных работников. Доказано, что предложенная модель при ее применении будет способствовать снижению нагрузки на работодателей при увеличении налогообложения наемных работников с высокими доходами, что создает условия для выравнивания доходов и увеличения оборотных средств предприятий, выхода из тени неофициальной заработной платы при увеличении поступлений в государственные целевые фонды.

Ключевые слова: налогообложение труда, налог на доходы физических лиц, единый социальный взнос, мировой опыт, совершенствование.

Yevheniia Bohatyrova,*PhD in Economics, Senior Lecturer at the Department of Finance, Odessa national economic university, Odessa***Iryna Martyniuk,***PhD in Economics, Senior Lecturer at the Department of Finance, Odessa national economic university***LABOR TAXATION IN UKRAINE: GENESIS AND DEVELOPMENT PROSPECTS**

In Ukraine, over the years of independence, there have been certain changes in the taxation of labor, but today there are problems regarding the collection of taxes on labor that require an immediate solution. Therefore, it is important to study the genesis of labor taxation in Ukraine and determine the prospects for its development, taking into account international experience and identified shortcomings. The article considers the formation and development of tax on personal income and a single social contribution in Ukraine. Particular attention is paid to the European experience of such taxation. Certain patterns in the taxation of labor in the EU countries were identified, namely, the use of a non-taxable minimum income of citizens and a progressive scale of rates in the taxation of individual incomes, as well as the distribution of the burden of



social contributions between employers and employees. All this significantly distinguishes labor taxation in the EU from current labor taxation in Ukraine. Based on the study, a proprietary model of labor taxation was proposed, which provides for the introduction of a non-taxable minimum income of individuals, a progressive scale of personal income tax rates and transfer of part of the burden of ERUs from employers to employees. It has been proven that the proposed model, when applied, will reduce the burden on employers while increasing the taxation of high-income employees, which will help level out incomes and increase working capital of enterprises, escape from the shadow of informal wages while increasing revenues to state trust funds.

Key words: labor taxation, personal income tax, single social contribution, foreign experience, improvement.

Постановка проблеми. Оподаткування праці – це важливий чинник розвитку виробничої діяльності підприємств, впливу на попит і пропозицію праці, рівень безробіття та тінізацію економіки. В Україні за роки незалежності відбувалися певні зміни в оподаткуванні праці. Утім, на сьогодні існують проблеми щодо стягнення податків на працю, що потребують негайного вирішення. Тому важливо дослідити генезу оподаткування праці в Україні, недоліки чинної системи оподаткування цього чинника виробництва та, урахувавши світовий досвід, запропонувати напрями вдосконалення оподаткування праці в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Оподаткування праці досліджують як українські, так і закордонні вчені. Особливої уваги заслуговують праці Т. Єфименко [1], І. Майбурова [2], Р. Масгрейва [3], Л. Митареві [5], А. Соколовської [1], О. Соколовської [4], Г. Портнвої [5], у яких проаналізовано теоретичні засади й особливості оподаткування праці в Україні. Утім, важливо дослідити його становлення та розвиток за роки незалежності, що дасть змогу виявити певні закономірності з метою вдосконалення.

Мета і завдання дослідження. Мета статті – дослідити генезу та визначити перспективи розвитку оподаткування праці в Україні з урахуванням світового досвіду.

Виклад основного матеріалу. Праця – важливий чинник розвитку суспільства. Тому до її оподаткування потрібно ставитися з особливою увагою, оскільки це може як сприяти розвитку людського капіталу, так і стримувати його.

Під час визначення пріоритетності в оподаткуванні доходів із різних джерел існують три теоретичні підходи [1, с. 220–223].

1. Однаковий підхід в оподаткуванні доходів від праці та доходів від капіталу. Обґрунтування такого підходу полягає в потребі досягнути нейтральність оподаткування та збалансувати виконання принципів економічної ефективності та соціальної справедливості.

2. Доходи від капіталу потрібно оподатковувати за меншими ставками, ніж доходи від праці [3, с. 307–319], [6, с. 362]. Цей підхід обґрунтовано такими теоретичними положеннями: отримання доходу від капіталу пов'язане з більшими ризиками, ніж отримання доходу від праці; податки на капітал впливають не лише на прибуток, а й на інші чинники виробництва: працю (заробітна плата) та землю (земельна рента), оскільки саме підприємство створює можливість для отримання цих доходів; пропозиція капіталу більш еластична, ніж пропозиція праці, тому капітал – більш мобільний чинник виробництва, ніж праця (в умовах міжнародної податкової конкуренції існує велика ймовірність міграції капіталу до країн із найбільш сприятливим податковим кліматом).

3. Доходи від праці треба оподатковувати за меншими ставками, ніж доходи від капіталу [7, с. 162]. Такий підхід обґрунтовано тим, що: доходи від капіталу не зароблені; через перекладання податків оподаткування доходів від праці фактично вище, ніж оподаткування доходів від капіталу; власники капіталу мають більше можливостей щодо ухилення від оподаткування, ніж власники праці.

Зважаючи на розглянуті теоретичні підходи щодо оподаткування доходів, в окремих країнах застосовують певні моделі оподаткування праці.

Оподаткування праці передбачає стягнення податків на індивідуальний дохід (в Україні це ПДФО) та відрахувань на соціальне страхування. Їх сплачують як роботодавці, так і наймані працівники (в Україні це ЄСВ).

Щоб визначити особливості оподаткування праці в Україні, дослідимо становлення та розвиток ПДФО та ЄСВ.

Як бачимо з таблиці 1, до 2004 року в Україні діяла прогресивна шкала ставок прибуткового податку з громадян, діапазон якої постійно коливався.

До 1999 року діапазон ставок змінювався від 10 до 90%, з 1999 року діяла шкала ставок від 10 до 40%, яка проіснувала до 2004 року. 2004 року замість прибуткового податку з громадян введено податок на доходи фізичних осіб за пропорційною ставкою 15% (до 2007 року діяла перехідна ставка 13%), замість чинної раніше прогресивної шкали ставок прибуткового податку. Податком на доходи фізичних осіб почали обкладати не лише доходи від оплати праці, а й інші види доходів: виграші та призи, доходи від надання майна в оренду, продажу рухомого та нерухомого майна та інше.

Таблиця 1

**Динаміка ставок прибуткового податку з громадян (ПДФО з 2004 року)
та загальнообов'язкових соціальних внесків (ЄСВ з 2011 року) в Україні**

Роки	ПДФО		ЄСВ	
	Мінімальна ставка ПДФО, %	Максимальна ставка ПДФО, %	ЄСВ з роботодавців, %	ЄСВ з найманих працівників, %
1991	12	30	–	–
1992	10	50	61	1
1993	10	90	37	1
1994	10	50	37	1
1995	10	50	37	1
1996	10	40	0	37
1997	10	40	0	37
1998	10	49	37,5	1,5
1999	10	40	37,5	2,5
2000	10	40	37,5	2,5
2001	10	40	37,5	3
2002	10	40	38	3
2003	10	40	37,8	3
2004		13	37,8	3
2005		13	37,8	3
2006		13	37	3,5
2007		15	37	3,5
2008		15	37	3,5
2009		15	37,2	3,6
2010		15	37,2	3,6
2011	15	17	36,76	3,6
2012	15	17	36,76	3,6
2013	15	17	36,76	3,6
2014	15	17	36,76	3,6
2015	15	20	22	0
2016		18	22	0
2017		18	22	0
2018		18	22	0
2019		18	22	0

*Уклала авторка.

З ухваленням Податкового кодексу з 2011 року поряд зі ставкою 15% встановлено ставку 17% для доходів, що перевищують десятикратний розмір мінімальної заробітної плати (з 2015 року ставку 17% замінено на 20%). З 2016 року внесено зміни до Податкового кодексу, якими замінено ці ставки на пропорційну ставку 18%, яка діє і сьогодні.

Незважаючи на певні спроби реформувати прибутковий податок, у стягненні загальнообов'язкових соціальних внесків не було суттєвих змін до 2015 року (за винятком 1996–1997 рр.). Більша частина навантаження щодо їх сплати лягала на роботодавців. 2011 року введено єдиний соціальний внесок, який роботодавці сплачували за ставкою 36,76%, а наймані працівники – 3,6%. З 2015 року запроваджено єдину ставку ЄСВ на рівні 22%, при цьому встановлено, що весь тягар зі сплати цього обов'язкового платежу лягає на роботодавців.

Варто зазначити, що до 2004 року під час стягування прибуткового податку з громадян існував неоподатковуваний мінімум, з якого не сплачували цей податок. З 2014 року після запровадження податку

на доходи фізичних осіб замість неоподаткованого мінімуму почали використовувати податкову соціальну пільгу, яка має певні обмеження в застосуванні щодо розміру нарахованої заробітної плати. Таким чином, заробітну плату на рівні мінімальної заробітної плати або прожиткового мінімуму оподатковували на загальних засадах. Це негативний чинник, оскільки під час оподаткування не враховували мінімум, що потрібен громадянину на відтворення своєї робочої сили.

Таким чином, можна виокремити такі вектори реформування оподаткування праці, здійснені в Україні за роки незалежності:

- 1) запровадження пропорційної ставки з ПДФО замість прогресивної шкали ставок;
- 2) відмова від неоподаткованого мінімуму доходів громадян, у межах якого би не стягувався ПДФО для всіх платників податку;
- 3) зниження навантаження на фонд оплати праці через перенесення всього тягаря зі сплати ЄСВ на роботодавців.

Варто відзначити, що в Україні достатньо низький рівень оподаткування праці до ВВП порівняно з країнами ЄС (рис. 1). Однак не варто забувати, що ВВП країн ЄС не співвідносний із рівнем ВВП України.

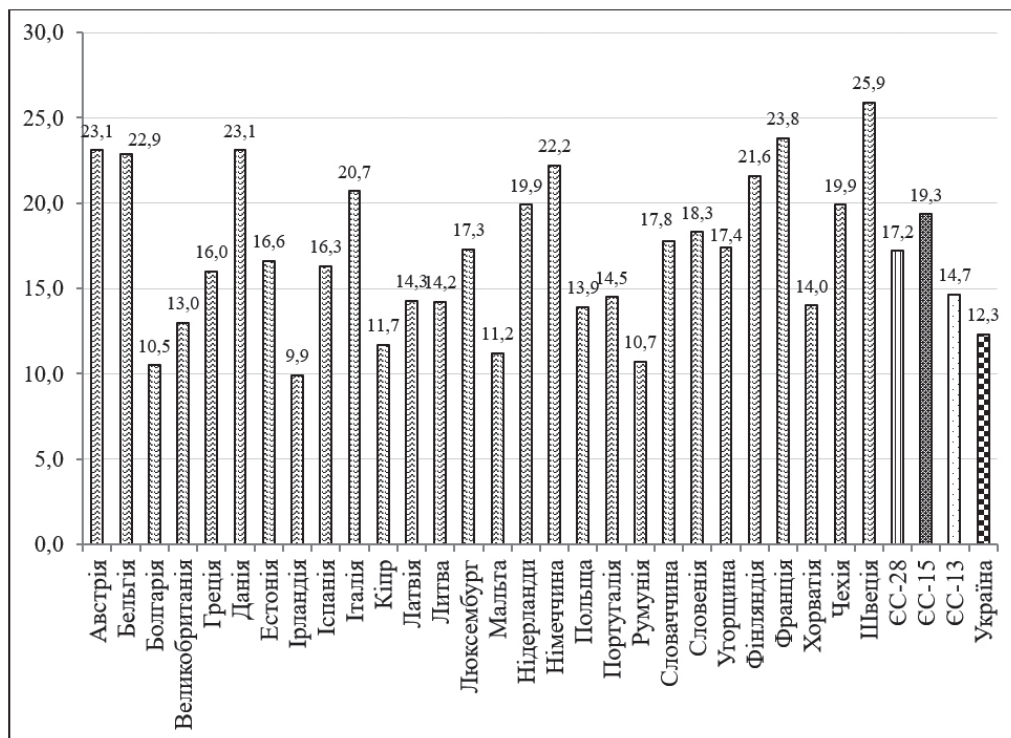


Рис. 1. Податки на працю (% від ВВП) в країнах ЄС та Україні в 2017 році

*Склала авторка за даними [8–10].

2017 року в Україні податки на працю становили лише 12,3% від ВВП за середньому рівні цього показника для країн-нових членів ЄС 14,7% та 17,2% в середньому по всіх країнах ЄС.

ПДФО – один із дієвих інструментів вирівнювання доходів населення. В Україні максимальна ставка податку на доходи фізичних осіб значно нижча, ніж у європейських країнах. 2018 року середній рівень максимальної ставки персонального податку в групі країн-нових учасників ЄС становив 25,8% проти 18% в Україні (рис. 2).

Важливе місце в оподаткуванні фізичних осіб країн ЄС посідає неоподатковуваний мінімум доходів, тобто мінімум, із якого особистий податок не сплачують. Крім того, у багатьох країнах діють прогресивні ставки цього податку як засіб вирівнювання доходів фізичних осіб, на відміну від України, де з 2016 року встановлено єдину ставку на рівні 18%.

Ураховуючи вищенаведене, пропонуємо запровадити прогресивну шкалу ставок із цього податку з максимальною ставкою 25%, одночасно застосовуючи неоподатковуваний мінімум доходів фізичних осіб в обсязі прожиткового мінімуму.

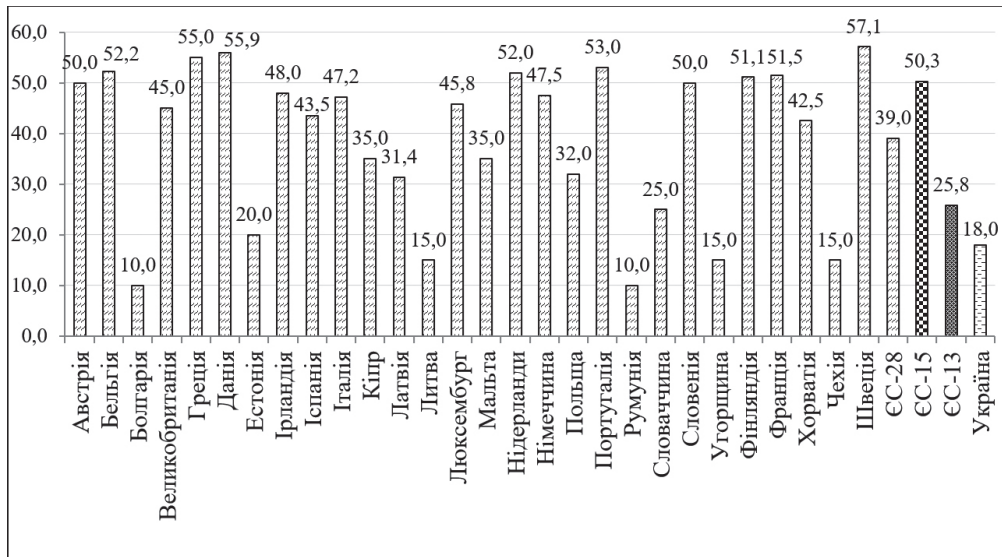


Рис. 2. Максимальні ставки з ПДФО в країнах ЄС та Україні 2018 року

*Склала авторка за даними [11–12].

Що стосується ЄСВ, то його ставка в Україні достатньо низька порівняно з середнім рівнем стягування соціальних внесків у країнах Європейського Союзу. Наприклад, 2018 року середня ставка соціальних внесків по групах країн-нових членів ЄС становила 30,3% проти 22% в Україні (рис. 3).

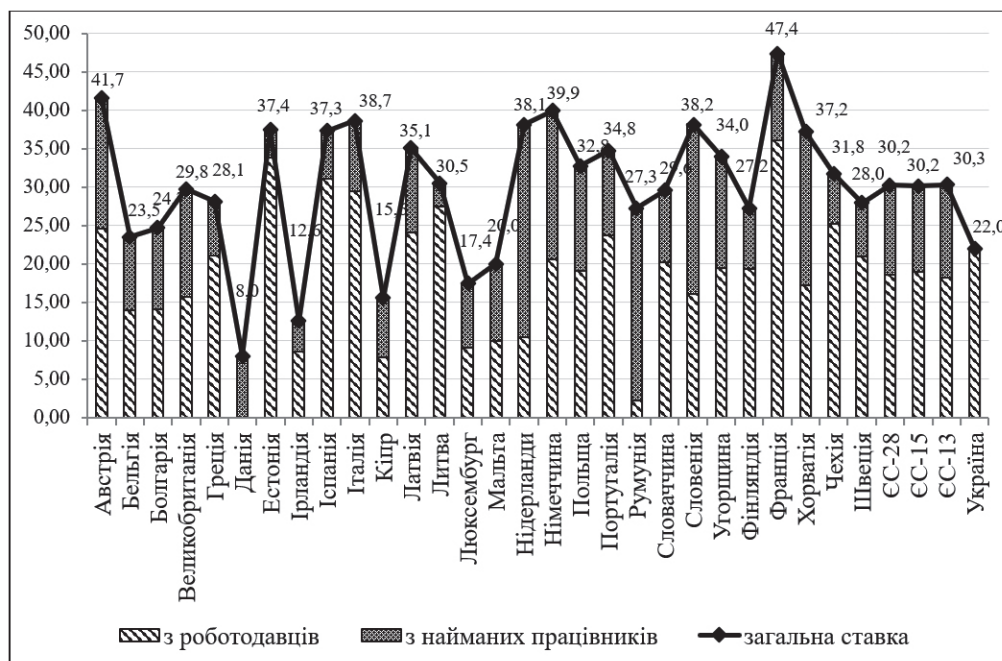


Рис. 3. Ставки соціальних внесків у країнах ЄС та Україні 2018 року

*Склала авторка за даними [13].

Крім того, роботодавець в Україні має більше податкове навантаження з цього податку, ніж у середньому в країнах Європи.

Тому пропонуємо ввести ставку ЄСВ на рівні 30% із перенесенням суттєвої частини податкового навантаження з роботодавців на найманих працівників (пропонуємо встановити співвідношення між навантаженням роботодавців і найманих працівників, яке відповідає середньому рівню в країнах ЄС). А саме – ставку ЄСВ для роботодавців 19% та для найманих працівників 11%.

Дослідження генези оподаткування праці в Україні й особливостей його здійснення в країнах Європейського Союзу дозволило розробити модель реформування оподаткування праці в Україні.



Порівняння чинної та запропонованої моделей оподаткування праці в Україні наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

Чинна та запропонована моделі оподаткування праці в Україні

Чинна модель оподаткування праці	Запропонована модель оподаткування праці
Єдиний соціальний внесок (ЄСВ)	
ЄСВ з роботодавців за ставкою 22%	ЄСВ з роботодавців за ставкою 19%
ЄСВ з найманих працівників не стягується	ЄСВ з найманого працівника за ставкою 11%
Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО)	
ПДФО = (ЗП – ПСП) * Ставка	ПДФО = (ЗП – ЄСВ – ВЗ) * Ставка
Застосовують податкову соціальну пільгу (ПСП) з ПДФО 960,5 грн. (якщо заробітна плата (ЗП) не перевищує 2690 грн.)	Заробітну плату розміром прожиткового мінімуму для працездатної особи (ПМПО) не оподатковувати (якщо заробітна плата не перевищує 5 ПМПО).
ПДФО за пропорційною ставкою 18%	ПДФО за прогресивною шкалою ставок: 15% (якщо заробітна плата не перевищує розмір 10 ПМПО); 25% (з суми перевищення заробітної плати розміру 10 ПМПО).
Восний збір (ВЗ)	
Ставка військового збору 1,5%	Ставка військового збору 1,5%
Сума військового збору не зменшує бази оподаткування ПДФО	Сума військового збору зменшує базу оподаткування ПДФО.
Заробітну плату в розмірі прожиткового мінімуму оподатковують	Заробітну плату розміром прожиткового мінімуму не оподатковувати (якщо заробітна плата не перевищує 5 прожиткових мінімумів).

*Склала авторка.

Щоб визначити результативність запропонованої моделі оподаткування праці, розраховано ПДФО та ЄСВ для різних розмірів заробітної плати найманих працівників. А саме – 1920 грн. (2017 року 6,9% населення має середньодушові грошові доходи, що не перевищують 1920 грн.), 4440 грн. (2017 року 66,8% населення має середньодушові грошові доходи, які більші 1920 грн., але не перевищують 4440 грн.), 10000 грн. та 25000 грн. (26,3% населення мають середньодушові грошові доходи, що перевищують 4440 грн.).

Порівнюючи розрахунки за чинною (табл. 3) та запропованою (табл. 4) моделями оподаткування праці, варто відзначити, що відповідно до запропонованої моделі відбудеться збільшення оподаткування доходів більш заможних верств населення та зниження навантаження на доходи менш захищених верств населення.

Таблиця 3

Чинна модель оподаткування праці в Україні

Заробітна плата, грн.	1920	4440	10000	25000
Податки на працю, грн.				
1. ПДФО та військовий збір	172,7	865,8	1950,0	4875,0
2. ЄСВ, у т.ч.:	918,1	976,8	2200,0	5500,0
2.1. ЄСВ з найманого працівника	–	–	–	–
2.2. ЄСВ з роботодавця	422,4	976,8	2200,0	5500,0
3. Усього платежів до бюджету, у т.ч.:	623,9	1842,6	4150,0	10375
Усього сплатить найманий працівник	201,5	865,8	1950,0	4875,0
3.2. Усього сплатить роботодавець	422,4	976,8	2200,0	5500,0

*Склала авторка.

Крім того, відбудеться суттєве зниження навантаження на роботодавців шляхом запровадження оподаткування ЄСВ для найманих працівників. Проведені зміни не спричинять утрат бюджету в разі стягнення податків на працю, що підтверджують розрахунки таблиці 4.

Запропонована модель оподаткування праці в Україні

Заробітна плата, грн.	1920	4440	10000	25000
Податки на працю, грн.				
1. ПДФО та військовий збір	–	361,2	1462,5	3874,7
2. ЄСВ, у т.ч.:	576,0	1332,0	3000,0	7500,0
2.1. ЄСВ з найманих працівників	211,2	488,4	1100,0	2750,0
2.2. ЄСВ з роботодавця	364,8	843,6	1900,0	4750,0
3. Усього платежів до бюджету, у т.ч.:	576,0	1693,2	4462,5	11374,7
3.1. Усього сплатить найманий працівник	211,2	849,6	2562,5	6624,7
3.2. Усього сплатить роботодавець	364,8	843,6	1900,0	4750,0

*Склала авторка.

Тобто запропонована модель сприятиме переміщенню частини навантаження з роботодавців на найманих працівників (насамперед за рахунок найманих працівників, що отримують більші доходи) та збільшення податкових надходжень із цих податків. Зниження навантаження на працю створить умови для збільшення обігових коштів підприємств, виходу з тіні неофіційної заробітної плати, зниження рівня безробіття, а відповідно сприятиме економічному зростанню країни.

Висновки. Проведене дослідження генези та розвитку оподаткування праці в Україні та світового досвіду його застосування дало змогу виділити певні невідповідності розвитку оподаткування праці в Україні та країн ЄС. В Україні, на відміну від більшості європейських країн, застосовують пропорційну ставку ПДФО без застосування неоподатковуваного мінімуму доходів фізичних осіб, крім того, усе навантаження зі сплати ЄСВ покладено на роботодавців. Це недоліки чинної системи оподаткування праці України, які можна виправити, застосувавши в майбутньому запропоновану модель. Нова модель сприятиме розвитку підприємств, зниженню рівня тінізації економіки та справедливому розподілу коштів між різними верствами населення України.

Література:

1. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовська. Київ: ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. 492 с.
2. Майбуров І. А. Некоторые постулаты оптимального налогообложения труда. *Вестник УрФУ. Серия экономика и управление*. 2012. № 2. С. 28–39.
3. Масгрейв Р. А., Масгрейв П. Б. Государственные финансы: теория и практика / пер. с 5-го англ. изд. [1989]. Москва: Бизнес Атлас, 2009. 716 с.
4. Соколовская Е. В. Современные тенденции налогообложения труда в открытой экономике. *Вестник СПбГУ. Экономика*. 2018. Т. 34. Вып. 1. С. 77–94. <https://doi.org/10.21638/11701/spbu05.2018.104>.
5. Мытарева Л. А., Портнова Г. В. Налогообложение труда как фактор налогового потенциала населения. *Современные проблемы науки и образования*. 2014. № 6. URL: <http://www.science-education.ru/ru/article/view?id=15520> (дата обращения: 21.05.2019).
6. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / пер. с англ. в 2-х т. Т. 2. Москва: Соцэргиз, 1962. 654 с.
7. Милль Дж. С. Основы политической экономии / пер. с англ. в 3-х т. Т. 3. Москва: Прогресс, 1981. 447 с.
8. Річний звіт про виконання державного бюджету за 2011 рік. *Офіційний веб-сайт державної казначейської служби України*. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/2018> (дата звернення: 21.05.2019).
9. Офіційний веб-сайт Державного комітету статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 21.05.2019).
10. Eurostat. URL: <http://ec.europa.eu/eurostat> (дата звернення: 21.05.2019).
11. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 лютого 2010 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 21.05.2019).
12. Taxation trends report 2019, Taxes on labour. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en (дата звернення: 21.05.2019).
13. Social Security Programs Throughout the World: Europe, 2018. URL: <https://www.ssa.gov/policy/docs/progdsc/ssptw/2018-2019/europe/index.html> (дата звернення: 21.05.2019).