

УДК 331.2:336.22

**Іванчук Н. В.,***здобувач, викладач кафедри економічної теорії Національного університету  
"Острозька академія"*

## СОЦІАЛЬНІ ПОДАТКИ У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ ТА РОЗПОДІЛ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ

*Проаналізовано роль соціальних податків у податковій системі України, виявлені тенденції розподілу податкового навантаження між найманими працівниками і роботодавцями з початку функціонування чотирьох державних цільових фондів та до прийняття законодавства про об'єднання соціальних внесків.*

**Ключові слова:** фонд оплати праці, оподаткування, соціальні податки, податок з доходів фізичних осіб.

*Проанализировано роль социальных налогов в налоговой системе Украины, выявлено тенденции распределения налогового бремени между наемными работниками и работодателями с начала функционирования четырех государственных целевых фондов и до принятия законодательства об объединении социальных взносов.*

**Ключевые слова:** фонд оплаты труда, налогообложение, социальные налоги, налог с доходов физических лиц.

*The role of social taxes in the Ukrainian taxation system has been analysed, the tendencies of tax burden distribution between employees and employers have been explored from the beginning of four state special funds functioning to issuing a law about consolidation of social contributions.*

**Keywords:** payroll, taxation, social taxes, personal income tax.

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах оптимізація оподаткування доходів підприємств та їхнього фонду оплати праці зокрема виступає найважливішим чинником зменшення тінізації економіки, забезпечення зростання надходжень у державний та місцеві бюджети, а також державні цільові фонди, основним джерелом доходів яких є соціальні внески. При цьому вибір необхідних важелів податкової політики у сфері оподаткування повинен здійснюватись залежно від того, як розподіляється податкове навантаження між платниками.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблематика оподаткування підприємств, податкового навантаження, удосконалення оподаткування фонду оплати праці та його детінізації, регулювання доходів

працівників, реформування системи соціального страхування України, формування фонду оплати праці та його стимулюючої ролі у підвищенні продуктивності праці працівників неодноразово досліджувалась у працях таких науковців, як В. Л. Андрущенко, А. В. Базилюк, Д. П. Богиня, В. Борейко, О. Д. Данілов, А. Г. Загородній, М. І. Карлін, А. М. Колот, А. І. Крисоватий, Г. Т. Куліков, О. І. Лютий, Е. М. Лібанова, П. В. Мельник, Л. М. Пилипенко, О. М. Поплавська, А. Скрипник, А. М. Соколовська. Аналіз цих публікацій показав, що їх автори розглядають заробітну плату як одне з джерел доходів населення і акцентують свою увагу на утриманнях, серед яких обов'язковими є податок на доходи фізичних осіб та соціальні внески. Проте недостатньо вивченими залишаються соціальні нарахування на фонд оплати, їх вплив на рівень податкових зобов'язань підприємств, роль у суспільному відтворенні та необхідність їх включення у податкову систему України як невід'ємний елемент.

**Мета і завдання дослідження.** Мета статті полягає у визначенні змісту і ролі соціальних податків у податковій системі України, оцінці тенденцій розподілу податкового навантаження між найманими працівниками і роботодавцями з початку функціонування чотирьох державних цільових фондів та до прийняття законодавства про об'єднання соціальних внесків в один.

**Виклад основного матеріалу.** Не існує єдиної думки щодо того, чи вважати соціальні внески податками, чи взагалі вони виступають складовою податкової системи нашої держави, їх також називають зборами, обов'язковими платежами тощо. Ці платежі мають свою специфіку і, виступаючи витратними статтями господарюючих суб'єктів, є невід'ємною складовою валового внутрішнього продукту. Проте вони згідно із чинним законодавством до складу податкової системи не входять і податкове законодавство на них не поширюється. Для визначення природи соціальних зборів як податків варто здійснити їх економіко-правову характеристику з точки зору їх впливу на діяльність платників.

Поняття “оподаткування фонду оплати праці”, на нашу думку, слід розглядати як комплексне, оскільки воно включає в себе оподаткування сукупних витрат на оплату праці підприємства та оподаткування індивідуальної заробітної плати працівників.

У сфері матеріального виробництва поняття заробітної плати перетворюється у поняття витрат на оплату праці підприємства, а сума обов'язкових платежів поєднує ці дві категорії у єдиний узагальнюючий показник фонду оплати праці. Оподаткування витрат на оплату праці включає в себе сплату соціальних нарахувань, а оподаткування індивідуальної заробітної плати – сплату соціальних утримань та податку з доходів фізичних осіб.

Інтереси різних сторін виробничого процесу при оподаткуванні фонду оплати праці в умовах ринково-орієнтованої економіки з'являються пер-

шочергово у роботодавця, а потім у найманого працівника. Існують різні думки про вплив соціальних нарахувань та утримань на тінізацію фонду оплати праці. Згідно з бухгалтерським обліком, соціальні нарахування збільшують операційні витрати підприємства, що негативно позначається на величині отриманого прибутку, а утримання – сплачуються із вже нарахованої заробітної плати працівникам. На нашу думку, утримання із заробітної плати – це такий самий фінансовий тягар підприємства, як і соціальні нарахування, незважаючи на те, що сплачуються вони за рахунок коштів найманого працівника.

Мова йде про те, що, в умовах розвитку ринкової економіки та ринку праці в цілому, виникнення диференціації у рівнях кваліфікації працівників, орієнтиром при їх прийомі на роботу виступає чиста заробітна плата, отримувана ними на руки як винагорода за трудову діяльність. І коли роботодавець пропонує певну суму нарахованої заробітної плати, то майбутнього працівника передусім цікавить те, скільки у нього залишиться після сплати податків. Коли сума чистої заробітної плати його не влаштовує, а працівник для підприємства потрібен, то роботодавець для заохочення останнього піднімає нараховану заробітну плату для того, щоб наблизитись до тієї чистої суми заробітку, яку очікує найманий працівник, збільшуючи при цьому свої заплановані витрати.

На нашу думку, соціальні внески необхідно вважати податками, оскільки вони сплачуються державі для виконання нею своїх функцій, незважаючи на те, що фонди, які їх приймають, є позабюджетними. Соціальні внески мають властивості податку, зокрема, примусовість сплати, законодавчу закріпленість, примусовий характер, використання як частини суспільних фінансів. Єдине, що їх відрізняє від податків, то це відсутність нецільового характеру та індивідуальної безоплатності. Функція соціальних внесків ті ж самі, що і у податків, тобто фіскальна, регулююча і соціальна. Тому їх можна вважати податками та, зважаючи на рівень розвитку системи соціального страхування в Україні, соціальні нарахування та утримання, поряд з податком з доходів фізичних осіб, є податками з фонду оплати праці. Отже, фактично вони є складовою податкової системи, що також і визнає світова фінансова статистика [7, с. 193].

При розгляді динаміки соціальних податків у структурі податкових надходжень України виявляється дуже значна їхня частка у 2001-2010 роках (табл. 1).

Як свідчать наведені дані, у структурі податкових надходжень України за 2001-2010 роки зросла частка соціальних податків, податку на додану вартість та інших податків, збільшившись від 28,3 до 30,7%, від 18,2 до 23,7% та від 3,5 до 7,1% відповідно. Частка податку на прибуток, податку з доходів фізичних осіб, інших податків на товари і послуги, податків з міжнародної торгівлі, податків на власність за аналізований період зменшилась. Податок на прибуток, ПДВ, соціальні податки та податок з до-

ходів фізичних осіб формують понад 70% податкових надходжень, а якщо до них ще включити інші податки на товари і послуги, то частка ця досягне 90%. І близько однієї третини, або найбільша частка при цьому належить соціальним податкам. Те ж саме доводить частка цих податкових надходжень у ВВП України (табл. 2).

*Таблиця 1*  
*Структура податкових надходжень в Україні у 2001-2010 роках, %\**

Види податкових надходжень	Роки									
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Податок на прибуток	14,5	13,7	16,3	15,0	14,7	12,8	13,1	13,4	9,8	10,7
ПДВ	18,2	19,6	15,5	13,7	21,2	24,6	22,5	25,7	25,1	23,7
Соціальні податки	28,3	28,9	28,4	33,5	31,0	30,2	31,4	30,1	32,8	30,7
Податок з доходів фізичних осіб	15,4	15,8	16,6	12,2	10,8	11,1	13,2	12,8	13,2	12,2
Інші податки на товари і послуги	13,9	12,8	13,4	13,9	11,6	11,1	9,8	8,0	9,9	11,1
Податки на міжнародну торгівлю	3,4	3,5	4,7	4,7	4,2	3,6	3,8	3,4	2,0	2,1
Податки на власність	2,8	2,6	2,5	2,1	1,7	1,5	1,5	1,9	2,5	2,3
Інші податки	3,5	3,1	2,8	4,9	4,8	5,0	4,7	4,7	4,7	7,1
Податкові надходження	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

\*Джерело: [9-13].

Наведені дані демонструють дещо інші тенденції щодо ролі описаних податків у ВВП. У той час, коли частка податку з доходів фізичних осіб та інших податків за товари і послуги у структурі податкових надходжень зменшилася, їхня частка у ВВП за аналізований період зросла від 4,3 до 4,7% та від 3,9 до 4,2% відповідно. Частка податку на прибуток при цьому у 2010 році прогнозувалась на рівні 2001 року і становила 4,1%. Частка ПДВ та соціальних податків демонструвала незмінні тенденції та зростала як у структурі податкових надходжень, так і у структурі ВВП України. Зокрема, частка ПДВ зросла від 5,1 до 9%, а соціальних податків – від 7,9 до 11,7%. Загалом частка податкових надходжень у ВВП зростала та ста-

новила більше третини ВВП України. Отже, найбільшими податками за обсягами надходжень були соціальні внески та ПДВ.

*Таблиця 2*  
*Частка податкових надходжень у ВВП України у 2001-2010 роках, %\**

Види податкових надходжень	Роки									
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Податок на прибуток	4,1	4,2	5,0	4,7	5,3	4,8	4,8	5,1	3,6	4,1
ПДВ	5,1	6,0	4,8	4,3	7,7	9,3	8,2	9,7	9,2	9,0
Соціальні податки	7,9	8,8	8,7	10,5	11,2	11,4	11,5	11,4	12,1	11,7
Податок з доходів фізичних осіб	4,3	4,8	5,1	3,8	3,9	4,2	4,8	4,8	4,9	4,7
Інші податки на товари і послуги	3,9	3,9	4,1	4,3	4,2	4,2	3,6	3,0	3,7	4,2
Податки на міжнародну торгівлю	1,0	1,0	1,4	1,5	1,5	1,4	1,4	1,3	0,8	0,8
Податки на власність	0,8	0,8	0,8	0,7	0,6	0,6	0,5	0,7	0,9	0,9
Інші податки	1,0	0,9	0,9	1,5	1,7	1,9	1,7	1,8	1,7	2,7
Податкові надходження	27,9	30,4	30,8	31,3	36,2	37,6	36,5	37,8	36,9	38,1

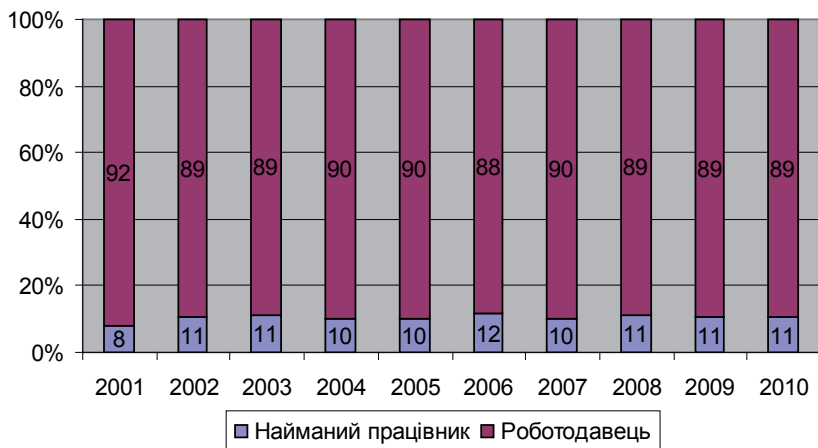
\* Джерело: [9-13].

Звідси доцільно дослідити, за рахунок чийх коштів більшої мірою забезпечувалось зростання соціальних податків в Україні – роботодавців чи найманих працівників, тобто пропорції розподілу соціального податкового навантаження (рис. 1).

Як свідчать наведені дані, в Україні на 90% соціальні податки формувались за рахунок витрат роботодавця, а наймані працівники забезпечували лише 10% податкового навантаження. Тому саме на соціальні нарахування варто звернути увагу при визначенні можливих напрямів перерозподілу податкового навантаження, адже легалізація заробітних плат, у першу чергу, не вигідна саме для роботодавця.

У 2008 році (за даними Світового банку) в Україні ставка законодавчо встановлених нарахувань, тобто внеску роботодавця, становила 38,2% від нарахованого фонду оплати праці для підприємства середнього бізнесу.

Доцільно порівняти цю величину з відповідним показником для розвинених країн, зокрема, країн великої вісімки. У Великобританії ставка соціальних нарахувань становила 12,8% від нарахованого фонду оплати праці, в Японії – 13,3%, у Канаді – 13,7%, у США – 18%, у Німеччині – 19,6%, у Італії – від 34,26 до 39,28%, у Франції – від 45,12 до 45,59%, у Росії – від 16,2 до 48,5%. Причому у Великобританії, США та Канаді існували обмеження щодо оподаткування соціальними податками, тобто максимальний розмір заробітної плати, на яку нараховуються соціальні податки [8].



**Рис. 1. Структура розподілу соціальних податків між роботодавцем та найманим працівником в Україні у 2001-2010 рр.\***

\*Джерело: [5; 9-13].

У Великобританії внески нараховувались на заробіток, що становив не більше 105 англійських фунтів стерлінгів на тиждень і сплачувався лише один вид податку – трудовий податок. У Канаді сплачувалося 4 внески, причому пенсійні внески нараховувались на заробіток, що не перевищував 44 900 дол., внески на випадок безробіття – на заробіток до 41 100 дол., внески на медичне страхування – на фонд оплати праці, що перевищував 400 000 дол. Не існувало лише обмеження щодо внесків на страхування від нещасних випадків.

У Україні ці обмеження також існують і у 2008 році максимальний розмір заробітної плати, на яку нараховувались страхові внески, становив у середньому 9 743 грн., що у десятки та сотні разів менше, ніж у розвинених країнах. У 2009 році цей показник зріс до 10 223 грн., а у 2010 році – до 13 324 грн.

Соціальні нарахування виступають фінансовим тягарем для роботодавців, оскільки вилучають значну частину прибутку, який залишається

у розпорядженні підприємства до сплати всіх податків, які виступають витратною статтею у його фінансовій звітності, та може бути використаний на розширення його діяльності. В Україні цей показник у 2008 році становив 43,1%, тоді як у Великобританії – 11%, в Японії – 16,6%, у Канаді – 12,6%, у США – 9,5%, у Німеччині – 22,1%, у Італії – 44,3%, у Франції – 51,8%, у Росії – 31,8%.

Отже, можна сказати, що в Україні середні підприємства віддають більшу частину свого прибутку на сплату нарахувань, ніж у більшості високорозвинених країн. Винятком є лише Італія та Франція, де частка нарахованих платежів на фонд оплати праці є вищою, ніж в Україні: в Італії вона була більшою лише на 1,2%, тоді як у Франції – аж на 8,7%.

Серед основних заходів, які слід вжити з метою оптимізації оподаткування фонду оплати праці, пропонуються такі: запровадження прогресивної системи оподаткування доходів фізичних осіб, розвиток добровільного медичного страхування [4, с. 22], введення єдиного соціального внеску, зниження ставки соціальних нарахувань до 20-21%, сукупної ставки до 28,2%, скасування максимального обсягу заробітної плати, з якої справляються страхові внески [2, с. 36], зменшення сукупної ставки до 21,3%, за рахунок підвищення податку на прибуток до 30% [6, с. 23], повне перекладання всіх соціальних податків на найманого працівника, перехід до накопичувального пенсійного страхування [3, с. 20].

Прийнятий Податковий кодекс вносить певні зміни в оподаткування доходів фізичних осіб, зокрема, воно буде слабко прогресивним та здійснюватиметься за ставкою 15% для осіб із щомісячним доходом до 10 мінімальних заробітних плат і за ставкою 17% для осіб із щомісячним доходом понад 10 мінімальних заробітних плат. Для шахтарів та прирівняних до них осіб ставка становитиме 10%.

Також прийнято Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", який передбачає диференційовані ставки внеску залежно від виду платників та класу професійного ризику (67 класів, як було раніше) [1]. З 2011 року для роботодавців ця ставка становитиме від 36,76 до 49,7%, а для найманих працівників – 3,6%. Таким чином, сукупна ставка сягає 40,44 – 53,38%, тоді як у 2010 році вона становила 39,5-56,3%, тобто фактично суттєвих змін не відбулося, лише мінімальний розмір зріс на 0,94%, а максимальний – зменшився на 2,92%, а податкове навантаження розподілятиметься так, як і раніше. Максимальна величина страхового внеску обчислюється із доходу, що не перевищуватиме 15 прожиткових мінімумів, тобто так само, як і у 2010 році. Єдиний соціальний внесок сплачується у Пенсійний фонд України.

Аналізуючи пропозиції та здійснені державою заходи, варто зазначити, що ставку соціальних внесків не доцільно знижувати при об'єднанні соціальних фондів, а необхідно збільшувати базу оподаткування шляхом

підняття максимального розміру заробітної плати, з якого справляються страхові внески до рівня розвинутих країн, а не скасовувати його зовсім. Також розширенню бази оподаткування сприятиме обґрунтоване підняття урядом мінімальної заробітної плати.

Поряд з тим необхідно перекласти частину податкового навантаження на працівників, проте не можна повністю звільняти роботодавця від сплати соціальних податків і все переносити на найманого працівника, оскільки роботодавець повинен як мінімум сплачувати внесок на соціальне страхування від нещасних випадків, бо від нього, насамперед, залежать умови праці. Внески слід розділити так, щоб більша відповідальність за пенсійні внески покладалась на найманого працівника, таким чином, роботодавцю буде менш вигідно їх тінзувати, зважаючи на значну їх величину.

Звичайно, з точки зору цільових фондів, такі дії теоретично сприятимуть зростанню надходжень, проте жодні наведені заходи не дадуть результатів, якщо у платників буде недопустимо нестійкий чи кризовий фінансовий стан. Все залежить від того, яку частку прибутку вилучають внески, а не від частки цих внесків у операційних витратах.

**Висновки.** Необхідно проводити моніторинг фінансового стану підприємств-платників та встановити диференційовані внески залежно не тільки від класу професійного ризику, а також і типу фінансового стану. Тип фінансового стану має бути визначений незалежним аудитором. Коли він є незадовільним, то перекидання соціальних податків на працівників нічого не дасть, як і розширення бази оподаткування, адже роботодавці також будуть змушені підвищувати зарплату, а при недостатності фінансових можливостей взагалі звільняти працівників.

У наукових дослідженнях неодноразово говориться про соціальну відповідальність бізнесу і про те, що в Україні вона надто мала, або ж її взагалі немає. На нашу думку, поняття соціальної відповідальності бізнесу в сучасних умовах не відображає реальний стан справ України. Краще характеризує цю ситуацію поняття “відповідальність за зобов’язаннями бізнесу”, оскільки господарська діяльність та сплата податків невід’ємно пов’язується з відповідальністю. І вона буде тоді, коли для неї існуватиме реальне забезпечення у вигляді необхідної суми фінансових ресурсів підприємства. Не можна вимагати від платника того, що він не зможе виконати, і потім накладати на нього фінансові санкції, посилюючи тим самим його борговий тягар. Диференціація ставок для підприємств так само потрібна, як і для доходів громадян.

Саме тому щорічний моніторинг фінансового стану платників є дуже важливим, адже він дає змогу спрогнозувати можливі платіжні труднощі на майбутнє.

Які б заходи не були запропоновані та здійснені на законодавчому рівні, вони ніколи не будуть забезпечувати достатні податкові надходження держави, якщо підприємства не працюватимуть, якщо не буде інвестицій,



сприятливого інвестиційного клімату, якщо існуватиме законодавство, яке дозволяє ухилятися від сплати податків, якщо не буде зростання сукупного попиту на товари і послуги вітчизняних виробників.

Тому можна підкреслити, що зміни у законодавстві щодо оподаткування фонду оплати праці підприємств у цілому можна оцінити позитивно, проте суттєвих надходжень соціальних податків не слід очікувати, хоча зменшаться витрати на адміністрування. Сукупна ставка соціальних податків суттєво не змінилась і при наявних наслідках фінансово-економічної кризи об'єднання внесків дозволить лише зекономити витрати держави, а не збільшити реальні податкові надходження та зменшити тінізацію фонду оплати праці в економіці.

### Література:

1. Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" № 2464-VI від 08.07.2010 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2464-17>.

2. Борейко В. Шляхи підвищення ефективності податкового та соціального законодавства // Економіка України. – 2007. – № 9. – С. 30-37.

3. Загородній А. Г., Пилипенко Л. М. Проблеми та шляхи вдосконалення пенсійної системи України // Фінанси України. – 2010. – № 6. – С. 15-24.

4. Карлін М. І. Шляхи реформування податкової системи України у посткризовий період // Фінансова система України. Збірник наукових праць. – Острого: Видавництво Національного університету "Острозька академія", 2010. Випуск 14. – С. 16-23.

5. Офіційний веб-сайт НБУ. – <http://www.bank.gov.ua/Statist/macro.htm>.

6. Скрипник А., Гендлер Г. Оцінка податкового навантаження і детінізація фонду оплати праці // Економіка України. – 2007. – № 5. – С. 17-25.

7. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення. – К.: Знання, 2004. – 454 с.

8. Paying taxes 2010. The global picture. A PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group publication. Published 2009. <http://www.doingbusiness.org/features/taxes2010.aspx>.

9. Ukraine: Request for Stand-By Arrangement– Staff Report; Staff Supplement; and Press Release on the Executive Board Discussion. IMF Country Report No. 04/129. – <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=17378.0>.

10. Ukraine: 2008 Article IV Consultation–Staff Report; Staff Statement; Public Information Notice on the Executive Board Discussion; and Statement by the Executive Director for Ukraine. IMF Country Report No. 08/227. – <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=22163.0>.

11. Ukraine: Request for Stand-by Arrangement– Staff Report; Staff Supplement; Press Release on the Executive Board Discussion, and Statement by the Executive Director for Ukraine. IMF Country Report No. 08/384. – <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=22574.0>.

12. Ukraine: Second Review Under the Stand-By Arrangement and Request for Modification of Performance Criteria-Staff Report; Press Release on the Executive Board Discussion. IMF Country Report No. 09/270. – <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=23258.0>.

13. Ukraine-Request for Stand-By Arrangement and Cancellation of Current Arrangement Staff Report; Staff Supplement; Press Release on the Executive Board Discussion. IMF Country Report No. 10/262. – <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=24137.0>.