

РОЗДІЛ 17

ПЕРСПЕКТИВИ ОПТИМІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ ФОНДУ ОПЛАТИ ПРАЦІ ПІДПРИЄМСТВ

17.1. Сучасні особливості оподаткування фонду оплати праці підприємств та його наслідки

Доходи населення є одним з головних джерел формування сукупного попиту, забезпечуючи, таким чином, найважливіші передумови для економічного зростання кожної країни. Розмір доходів населення у ринковій економіці визначається, головним чином, розміром заробітної плати, яка виступає пріоритетним джерелом для фінансування споживчих витрат та у сфері виробництва перетворюється на фонд оплати праці підприємств.

В сучасних умовах розвитку ринкових відносин специфіка функціонування підприємств України полягає в тому, що сформований у процесі господарської діяльності фонд оплати праці оподатковується, причому обов'язкові платежі з фонду оплати праці, з одного боку, формують централізовані фонди фінансових ресурсів, які, однак, не входять до складу бюджетної системи, а з іншого – формують централізовані фонди фінансових ресурсів, що концентруються у місцевих бюджетах держави.

Такими обов'язковими платежами виступає єдиний соціальний внесок та податок на доходи фізичних осіб. З 1 січня 2011 року в Україні вступив у дію Податковий кодекс та Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», які повинні були сприяти легалізації фонду оплати праці та передбачали об'єднання соціальних нарахувань та утримань в єдиний соціальний внесок, а також введення прогресивної ставки податку на доходи фізичних осіб.

Призначення єдиного соціального внеску полягає, в першу чергу, у наповненні фінансовими ресурсами Пенсійного фонду України з метою реалізації функції соціального захисту та забезпечення. Згідно законодавства

в Україні єдиний соціальний внесок не входить до системи оподаткування [3], що входить у протиріччя зі світовою фінансовою статистикою.

Податок на доходи фізичних осіб виступає вагомим джерелом формування доходів місцевих бюджетів для фінансування покладених на них завдань та функцій відповідно до особливостей його розподілу, визначених у Бюджетному кодексі України [1].

Розмір єдиного соціального внеску для роботодавців-підприємств встановлено відповідно до класів їх професійного ризику виробництва з урахуванням видів їх економічної діяльності, тобто ставка внеску коливається від 36,76% для першого класу до 49,7% для 67 класу професійного ризику виробництва. Найменші працівники підприємств сплачують єдиний соціальний внесок в розмірі 3,6%.

Максимальна величина бази нарахування єдиного внеску дорівнює сімнадцяти розмірам прожиткового мінімуму працездатних осіб.

Податок на доходи фізичних осіб, згідно Податкового кодексу, утримується із заробітної плати працівників, зважаючи на такі обмеження щодо її величини:

1) якщо за звітний податковий місяць розмір нарахованої заробітної плати не перевищує 10-тикратний розмір мінімальної заробітної плати – за ставкою 15%;

2) якщо за звітний податковий місяць розмір нарахованої заробітної плати перевищує 10-тикратний розмір мінімальної заробітної плати – за ставкою 17% [2].

Підприємства сплачують єдиний соціальний внесок у вигляді нарахувань та утримань, причому базою обчислення виступає як фонд оплати праці найманих працівників, так і винагорода фізичній особі за виконання робіт (надання послуг) за цивільно правовими договорами, сума допомоги по тимчасовій непрацездатності та оплата перших днів тимчасової непрацездатності.

Аналіз структури фонду оплати праці в Україні свідчить, що основну питому вагу в ньому займає фонд оплати праці підприємств, а тому можна стверджувати, що вони виступають основною категорією платників єдиного соціального внеску.

Крім того, основна частка податку на доходи фізичних осіб сплачується із заробітної плати, що дозволяє розглядати підприємства також як основних платників податку на доходи фізичних осіб в Україні.

Саме тому підприємства виступають цільовою категорією для прийняття рішень у напрямку оптимізації оподаткування фонду оплати праці в Україні, що необхідно, перш за все, для зростання надходжень єдиного соціального внеску, подолання дефіциту Пенсійного фонду та покращення підтримки соціально незахищених верств населення.

Зважаючи на загальносуспільне призначення обов'язкових платежів з фонду оплати праці в Україні, дещо іншою виявляється їхня роль у процесі суспільного відтворення. Зокрема, на сьогодні їх ставки не можна розглядати як такі, що покликані стимулювати виробництво, нарощувати офіційну зайнятість та легалізувати доходи як суб'єктів господарювання, так і найманих працівників. Тому в сучасних умовах розбудови ринкової економіки України оподаткування фонду оплати праці відіграє дестимулюючу роль у діяльності господарюючих суб'єктів, оскільки неофіційна заробітна плата складає зараз близько 50% тіньового сектору економіки України [12].

На сьогодні можна стверджувати, що тінізація частини фонду оплати праці чи використання неоформлених працівників на підприємствах відбувається тому, що вона є вигідною для цих суб'єктів господарювання, оскільки дозволяє їм зекономити частину своїх коштів. Так, як механізм оподаткування фонду оплати праці передбачає сплату нарахувань на фонд оплати праці від імені роботодавця (єдиний соціальний внесок), а також утримань (єдиний соціальний внесок та податок на доходи фізичних осіб) за

рахунок нарахованої заробітної плати найманого працівника, то залежно від цього виникає економія підприємства при ухиленні від сплати цих платежів.

При тінізації спочатку виникає економія на утриманнях, оскільки без їх сплати роботодавець фактично може додати менше заробітної плати найманому працівнику (або менше заплатити для неоформленого працівника), орієнтуючись при цьому на цільову суму чистої заробітної плати, що надходитиме для працівника.

Сукупну економію підприємства (TE) на обов'язкових платежах з фонду оплати праці при тінізації можна записати таким чином:

$$TE = E_1 + E_2 = \frac{NF \cdot (x_1 + x_2 + x_3 - x_2 \cdot x_3)}{(1 - x_2 - x_3 + x_3 \cdot x_2)}, \quad (1)$$

де E_1 – економія на утриманнях; E_2 – економія на нарахуваннях; NF – сума прихованого фонду оплати праці; x_1 – ставка нарахувань на фонд оплати праці у десятковому вираженні; x_2, x_3 – ставки утримань єдиного соціального внеску та податку на доходи фізичних осіб у десятковому вираженні.

Однак приріст фактичного чистого прибутку підприємства (ΔNPr) не дорівнюватиме визначеній вище економії, оскільки тінізація заробітної плати приводить до зменшення офіційно відображених витрат, збільшуючи тим самим базу оподаткування податком на прибуток за умови незмінності відображених доходів підприємства:

$$\Delta NPr = TE + t\Delta B, \quad (2)$$

де t – ставка податку на прибуток у десятковому вираженні; ΔB – зміна витрат при тінізації ($\Delta B < 0$ та $\Delta B = -(NF + TE)$).

З формули видно, що оподаткування прибутку підприємств зумовлює зростання фактичного чистого прибутку на величину, меншу від суми зекономлених коштів (TE), більше того, вираз $t\Delta B$ може не лише зменшувати цю економію, але й зводити її нанівець, оскільки він показує суму коштів, на яку зростає податок на прибуток підприємства внаслідок приховування фонду оплати праці підприємства при відсутності тінізації його доходів. Таким чином, діючи на ставку податку на прибуток можна підірвати стимули

до приховування заробітної плати, однак лише при неможливості приховування доходів суб'єкта господарювання, що саме по собі є мало ймовірним, а тому зростання ставки податку на прибуток не можна оцінити як доцільний захід.

Виходячи з виведених залежностей, підприємству буде не вигідно тінзувати фонд оплати праці, якщо отриманий ним приріст фактичного чистого прибутку набуде нульового чи від'ємного значення, а тому умовою детінізації заробітної плати буде вираз:

$$TE + t\Delta B \leq 0 \quad (3) \quad \text{або} \quad \frac{NF \cdot (x_1 + x_2 + x_3 - x_2 \cdot x_3)}{(1 - x_2 - x_3 + x_3 x_2)} - t(NF + TE) \leq 0 \quad (4)$$

Розв'язавши дану нерівність, отримуємо $x_1 \leq 3,72\%$, тобто при збереженні існуючих ставок утримань із заробітної плати та оподаткування прибутку для легалізації заробітної плати необхідно встановити для роботодавців ставку нарахувань єдиного соціального внеску у розмірі не більшому за 3,72%, але при цьому повністю позбавивши їх можливості приховувати свої доходи з метою отримання позитивного наслідку від такого суттєвого зниження ставки нарахувань. Варто також зазначити, що розмір обчисленої ставки нарахувань для роботодавців буде однаковим для всіх обсягів прихованої заробітної плати в межах сум, що підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб у розмірі 15%.

Якщо врахувати існуючу сьогодні прогресивність оподаткування доходів фізичних осіб, тобто припустити, що тінізація заробітної плати відбувається ще й у частині, що обкладається підвищеною ставкою податку на доходи фізичних осіб у розмірі 17%, то використовуючи формулу (3), розрахунок цільової ставки єдиного соціального внеску, що стягується із роботодавців, передбачатиме розв'язок такої нерівності:

$$\frac{NF_1 \cdot (x_1 + x_2 + x_3 - x_2 \cdot x_3)}{(1 - x_2 - x_3 + x_3 x_2)} + \frac{NF_2 \cdot (x_1 + x_2 + x'_3 - x_2 \cdot x'_3)}{(1 - x_2 - x'_3 + x'_3 x_2)} - t \left(\frac{NF_1 \cdot (1 + x_1)}{(1 - x_2 - x_3 + x_3 x_2)} + \frac{NF_2 \cdot (1 + x_1)}{(1 - x_2 - x'_3 + x'_3 x_2)} \right) \leq 0, \quad (5)$$

де NF_1 – сума прихованої чистої заробітної плати, що обчислюється як

різниця між десятикратним розміром мінімальної заробітної плати станом на початок року та обсягом місячного доходу у вигляді заробітної плати, який дає право на податкову соціальну пільгу; NF_2 – сума прихованої чистої заробітної плати, що обчислюється як різниця між максимальною межею бази нарахування єдиного соціального внеску та десятикратним розміром мінімальної заробітної плати станом на початок року; x_3' – підвищена ставка податку на доходи фізичних осіб у десятковому вираженні.

Розв'язавши дану нерівність можна стверджувати, що врахування прогресивності оподаткування доходів фізичних осіб зумовило зниження ставки єдиного соціального внеску для роботодавців, що зумовлюватиме детінізацію, до рівня 2,59%. Тобто зростання суми прихованої заробітної плати, що прогресивно оподатковується, на 100 грн. зумовлювало в середньому зниження на 0,02% попередньо отриманої ставки у розмірі 3,72%.

Наведені результати розрахунків дають змогу підтвердити висновок про те, що існуючі ставки нарахувань та утримань єдиного соціального внеску, а також податку на доходи фізичних осіб є неоптимальними, оскільки сприяють приховуванню частини фонду оплати праці підприємства.

При цьому варто зазначити, що наведена модель базується на врахуванні зміни фактичних витрат підприємства внаслідок економії на обов'язкових платежах з фонду оплати праці, однак в ній не враховано витрати підприємства на корупційні схеми. Логіка моделі переконує в тому, що розмір цих витрат обернено впливатиме на вигоду підприємства від тінізації. Тобто з урахуванням корупційних витрат (C) приріст фактичного чистого прибутку підприємства становитиме:

$$\Delta NPr = TE + t\Delta B - C \quad (6)$$

З формули очевидно, що зростання корупційних витрат буде зменшувати стимули підприємства до тінізації, що відповідним чином позначиться на граничній величині обчисленої ставки нарахувань на фонд оплати праці. Тому в якості факторної величини цієї ставки оберемо

співвідношення величини корупційних витрат до загального обсягу прихованого фонду оплати праці підприємства. В результаті арифметичних перетворень без врахування прогресивності оподаткування доходів фізичних осіб було отримано таку нерівність:

$$x_1 \leq 1,04\alpha + 0,0372, \quad (7)$$

де α – частка корупційних витрат в сумі прихованого фонду оплати праці.

Беручи до уваги існуючу сьогодні прогресивність оподаткування доходів фізичних осіб, попередня нерівність набрала вигляду:

$$x_1 \leq 1,03\alpha + 0,0259 \quad (8)$$

Наведені вирази дають змогу зробити висновок про те, що без врахування прогресивності оподаткування доходів фізичних осіб зростання частки корупційних витрат у загальній величині прихованого фонду оплати праці на 1% зумовлює зростання граничної ставки нарахувань на роботодавця, що зумовлює детінізацію, на 1,04%. Після врахування прогресивності оподаткування доходів фізичних осіб, гранична ставка зростатиме на 1,03%. Тобто чим більше підприємство тінізує заробітну плату, тим менше його обтяжують витрати на корупційні схеми.

Специфіка оподаткування фонду оплати праці підприємств відображає відповідну частку податкових платежів у структурі витрат на оплату праці, що припадають в розрахунку на найманого працівника. В даному аспекті варто дослідити світові тенденції оподаткування фонду оплати праці на основі аналізу найбільш розвинутих країн, інтегрованих в Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), яка сьогодні нараховує 34 країни-учасниці. Як свідчить статистка, хоча частка країн ОЕСР у світовому ВВП прямує до зниження (у 2007 році вона склала 71,8%, тоді як у 2010 – 66,3%, а у 2011 – 62,3%), однак вона все ще залишається на сьогодні домінуючою [17; 18].

Одним із ключових факторів економічного розвитку країни виступає робоча сила, що залучається у процес виробництва валового внутрішнього продукту, проте її використання потребує на лише витрат на оплату праці,

але й витрат коштів на податки, якими виступають податок на доходи фізичних осіб, а також соціальні внески роботодавців та найманих працівників, що згідно міжнародної фінансової статистики зараховуються до складу податкової системи країни.

Як свідчать дані, за 2007-2010 роки серед високорозвинених країн ОЕСР найбільший відсоток податків у витратах на робочу силу спостерігався у Німеччині (знизився від 52 до 49%), Франції та Італії (рис. 1). Найнижчий рівень даного показника спостерігався у Японії та США, перебуваючи на рівні приблизно 30%.

В середньому по всіх країнах ОЕСР частка податків у витратах на робочу силу зменшилась від 36% у 2007 році до 34,9% у 2010 році. Також варто зазначити, що переважна більшість країн-учасниць продемонстрували зниження даного показника в динаміці.

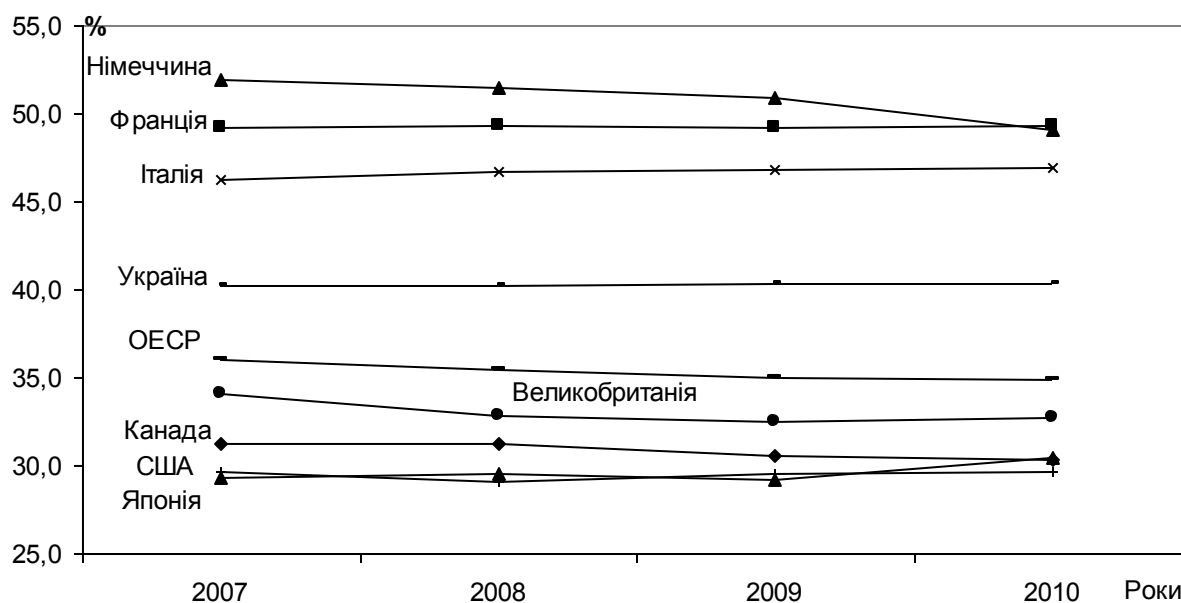


Рис. 1. Частка податків на середнього працівника у витратах на робочу силу по високорозвинених країнах світу та Україні у 2007-2010 роках.

Джерело: [6-9; 16; 19]

Аналізуючи наведені дані по Україні, варто зауважити, що вона не характеризувалась нижчою часткою податків на середнього працівника у витратах на робочу силу, порівняно з Німеччиною, Францією та Італією, однак ця частка перевищувала середнє значення по країнах ОЕСР, а також

відповідні значення Великобританії, Канади, США та Японії. Разом з тим в Україні цей показник практично не змінювався у динаміці та залишався у межах 40%.

Тому в даному контексті необхідно розглянути, наскільки оподаткування фонду оплати праці обтяжує підприємства з точки зору їх отриманого прибутку.

У проєкті «Doing business» за даними досліджень Світового банку та однієї з найбільших аудиторських компаній світу «PricewaterhouseCoopers» (PwC) для оцінки адміністративного та фінансового тягаря від податків підприємства середнього бізнесу використовується показник сукупної ставки оподаткування (TTR – total tax rate), яка, на нашу думку, може виступати досить хорошим індикатором рівня оподаткування підприємств. Ця ставка розраховується як співвідношення суми сплачених підприємством податків до величини так званого комерційного прибутку. При цьому до сплачених податків відносяться ті, що впливають на фінансовий результат діяльності підприємства, виступаючи його витратним елементом у фінансовій звітності (наприклад, податок на прибуток, соціальні нарахування на фонд оплати праці від роботодавця, екологічний податок, плата за землю тощо). До розрахунку сукупної ставки оподаткування не включаються податки, які перекладаються на споживача або віднімаються з уже понесених витрат (ПДВ, утримання із заробітної плати соціальних внесків, податку на доходи фізичних осіб). Комерційний прибуток визначається як сума прибутку до оподаткування та вищенаведених сплачених податків, крім податку на прибуток. До основних складових TTR належать ставка податку на працю (обов'язкові соціальні нарахування роботодавця на фонд оплати праці), а також ставка податок на прибуток, які обраховуються відповідно у відсотках до величини комерційного прибутку підприємства.

Доцільно порівняти динаміку ставки податку на працю в Україні та високорозвинених країнах світу, а також країнах, що розвиваються, таких, як

Китай, Бразилія, Росія та Індія, які за результатами 2011 року ввійшли у десятку країн з найбільшим обсягом ВВП [20].

Як свідчать дані, протягом 2007-2011 років найвища ставка податку на працю спостерігалась у Франції, яка становила майже 52% (табл. 1). На другому місці був Китай (майже 50%, починаючи з 2008 року), а Україна та Італія зайняли 3 місце (понад 43%). Найнижчий рівень даного показника спостерігався у США та Японії (10% та майже 15% в останньому році). Також варто зазначити, що саме США, Китай та Японія були лідерами за обсягом ВВП, зайнявши відповідно перше, друге та третє місце за його величиною, при тому, що навантаження податками на працю у них дуже суттєво відрізнялося.

Таблиця 1

Ставка податку на працю по підприємствах середнього бізнесу
країн світу та України у 2007-2011 рр., %

	Роки				
	2007	2008	2009	2010	2011
Канада	12,6	12,5	12,6	12,6	12,6
Франція	51,3	51,7	51,7	51,7	51,7
Німеччина	22,1	22,0	22,0	21,8	22,0
Італія	43,2	43,4	43,4	43,4	43,4
Японія	16,2	16,5	14,7	16,5	14,7
Великобританія	11,2	11,0	10,8	11,0	10,8
США	9,6	9,6	10,0	10,0	10,0
Україна	43,3	43,1	43,3	43,3	43,3
Китай	58,9	49,6	49,6	49,6	49,6
Бразилія	40,6	41,3	40,9	40,9	40,9
Росія	31,8	31,8	31,8	32,1	31,8
Індія	18,2	18,2	18,2	18,2	18,2

Джерело: [21-25]

Як бачимо, навантаження підприємства середнього бізнесу податками на працю в Україні є досить високим, порівняно із більшістю високорозвинених країн та країн-лідерів, що розвиваються. Разом з тим, за рівнем економічного розвитку Україна знаходиться далеко позаду, а це свідчить про те, що її економічний потенціал ще не дійшов того необхідного рівня, який дозволяв би вилучати значну частку податків у підприємств без шкоди для економіки. Дві країни (Китай та Франція) випереджають Україну

за ставкою податку на працю, а одна країна (Італія) має ту ж саму її величину, що й наша держава. Однак різниця у рівнях економічного розвитку переконує, що для України такі ставки є досить високими і вони не відповідають існуючим закономірностям функціонування підприємств, оскільки наймання працівників для них супроводжується вилученням значного обсягу податкових платежів із комерційного прибутку – суми коштів, яка потенційно могла б бути спрямована на розширення виробництва.

17.2. Напрями оптимізації оподаткування фонду оплати праці підприємств

Першочергову роль у зростанні надходжень у позабюджетні фонди та Зведений бюджет України відіграє легалізація фонду оплати праці підприємств. Систему детермінантів легалізації фонду оплати праці підприємств доцільно розглядати у розрізі таких двох основних складових, як адміністративні та економічні детермінанти.

Адміністративні детермінанти відображають прямий вплив на поведінку господарюючих суб'єктів та передбачають законодавче встановлення державою мінімуму заробітної плати.

Економічні детермінанти діють опосередковано та виступають у вигляді кон'юнктурних та податкових детермінантів, які першочергово визначають стимули підприємства щодо прозорого нарахування заробітної плати.

Кон'юнктурні детермінанти відображаються у сприятливому ринковому середовищі, що забезпечує стабільні ділові позиції підприємства та стійкість його економічного зростання. Податкові детермінанти втілюються у розмірах ставок оподаткування фонду оплати праці та фінансових санкціях за порушення порядку відображення фонду оплати праці у бухгалтерській документації.

В даному контексті варто зазначити, що на сьогоднішньому етапі в Україні досить слабкі кон'юнктурні та податкові детермінанти легалізації фонду оплати праці, а зміни у вітчизняному законодавстві слід трактувати як податкові чинники тінізації заробітної плати. Податкова політика у сфері оподаткування фонду оплати праці підприємств носить обтяжуючий характер та справляє дестимулюючий вплив на господарюючих суб'єктів.

Разом з тим, частка соціальних внесків у ВВП України є нижчою за середню по всьому Європейському Союзу, що також спостерігається у більшості країн – нових членів ЄС таких, як Естонія, Латвія, Болгарія, Румунія, Литва, Польща, Угорщина, Словаччина. Максимальна межа, з якої сплачуються соціальні внески у цих країнах ЄС, є значно вищою, ніж у нашій державі, однак частка роботодавця переважно менша та спостерігається тенденція до її зниження у структурі соціальних внесків.

Використання вищенаведеної моделі показало, що без врахування прогресивності оподаткування доходів фізичних осіб, гранична сукупна ставка єдиного соціального внеску, яка сприятиме детінізації заробітної плати, повинна скласти 7,32%, однак вона починає варіювати при зміні ставок утримань з найманих працівників. Зокрема, якщо все покласти на роботодавця, то сукупна ставка єдиного соціального внеску складе 7,59%, а коли всі кошти стягувати із найманого працівника, то ця ставка набуде мінімального значення 7,06%. Із врахуванням прогресивності оподаткування доходів фізичних осіб, вона змінюватиметься в межах від 6,42 до 6,04%. Тобто два випадки дають один і той самий висновок про неприпустимість скасування єдиного соціального внеску з роботодавця, що також не має аналогів у світовій практиці.

Разом з тим, результати розрахунків по запропонованій моделі показують, що найвищий рівень сукупної ставки, що сприятиме детінізації фонду оплати праці, відповідає ситуації, коли весь єдиний соціальний внесок сплачується за рахунок коштів роботодавця, що у двох вищенаведених випадках становить 7,59 та 6,42% відповідно. Наведені результати дають

зможу констатувати той факт, що з точки зору державної вигоди від використання єдиного соціального внеску при існуючій системі оподаткування доходів фізичних осіб максимальні надходження до Пенсійного фонду будуть забезпечені за умови нарахування всіх коштів за рахунок роботодавця, проте за значно нижчою ставкою, ніж вона встановлена зараз.

Однак на сьогодні прийняти таку низьку сукупну ставку єдиного соціального внеску практично неможливо, оскільки, навіть якщо весь фонд оплати праці вийде з тіні та буде скасовано максимальну межу нарахування єдиного соціального внеску, то Пенсійний фонд всеодно не отримає достатнього обсягу надходжень.

Тобто в даному випадку розширення бази оподаткування не компенсує таке суттєве зниження ставки єдиного соціального внеску. Фінансові потреби Пенсійного фонду надто великі, задовольнити які неможливо шляхом зниження ставки єдиного внеску, оскільки підприємства відчують на сьогодні доволі значний брак коштів у своїй діяльності, щоб повноцінно реагувати на це зниження. Фінансовий потенціал платників недостатньо нарощений, вони забагато втрачають, сплачуючи податки з фонду оплати праці. А тому в контексті оптимізації оподаткування фонду оплати праці підприємств питання не повинне стояти в тому, щоб за допомогою ставок зменшити стимули господарюючих суб'єктів до тінізації, а в тому, щоб створити їм необхідні умови для прозорості відображення результатів своєї діяльності. Не можна стверджувати, що в інших країнах, зокрема, і високорозвинених, немає тіньової економіки. Її історія довга і вона існуватиме завжди. Проте платники після сплати податків не повинні втрачати віру у перспективи свого майбутнього існування.

Тому першоосновою успішності функціонування підприємства та стабільності і добросовісності у сплаті ним податків є забезпечення необхідних передумов стабільного зростання його реалізації на ринку, стійкого росту ділової активності та зміцнення ринкової позиції, зважаючи на

те, що підприємство створюється для виробництва продукції, яку воно повинне успішно реалізувати з метою отримання прибутку, достатнього для його подальшого перспективного розвитку.

Пропозиції Державної податкової служби і Міністерства фінансів України щодо реформування системи оподаткування України були нещодавно викладені у підготовленій відомствами Концепції реформування податкової системи [14]. Щодо оподаткування праці в даному контексті пропонувалося зменшити навантаження на фонд оплати праці і заробітну плату шляхом скорочення ставки нарахувань на фонд оплати праці з існуючих 36,76-49,7% з роботодавця та 3,6% з працівника до 15% із пропонуваним розподілом ставки єдиного соціального внеску між роботодавцем і працівником наполовину.

Використання наведених ставок у нашій моделі показало, що перенесення на найманого працівника єдиного соціального внеску у розмірі 7,5% не зумовить легалізацію заробітної плати, оскільки стимули до приховування залишаться. Однак бажання підприємства тінізувати заробітну плату також може регулюватись очікуваними розмірами покарань з боку держави у вигляді штрафних санкцій, які за систематичного контролю теоретично можуть знівелювати будь-яку економію при будь-яких ставках.

Скасування максимальної суми для нарахування єдиного соціального внеску, пропонуване у Концепції, є досить радикальним заходом. В даному випадку можна обмежитись підняттям цієї суми, оскільки на сьогодні в Україні ця величина є суттєво нижчою, ніж у країнах – нових членах ЄС. Разом з тим, за нашими підрахунками, в Україні спостерігається постійне зростання частки фонду оплати праці, яка не оподатковується, зокрема, у 2011 році вона досягла 26,2%, тоді як у 2007 році складала 23,8% у загальній величині фонду оплати праці в економіці.

Тому в сучасних умовах пріоритетами зменшення дефіциту коштів цільових фондів є не зниження ставок єдиного соціального внеску, а стимулювання розвитку підприємництва та раціоналізація адміністративно-

управлінських витрат на утримання цільових фондів, які на сьогодні є досить значними (табл. 2).

Таблиця 2

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 слід 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.

Структура адміністративно-управлінських видатків цільових фондів України свідчить про те, що вони розподіляються приблизно на половину між Пенсійний фонд 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%, зрости 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.

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 [10], 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. Разом з тим потрібно належним чином подбати про переведення всіх виплат на безготівкову форму через використання банківської системи та скоротити адміністративний апарат фонду внаслідок ліквідації його контрольної функції, а також доручити його керівництво лише представникам держави, оскільки «трипартизм» призводить до недостатньо ефективного використання коштів державних цільових фондів.

Особливості нарахування та сплати єдиного соціального внеску в Україні, а також його вплив на діяльність платників вимагає чіткого

відокремлення його ознак і функцій, а також визначення місця серед інших обов'язкових платежів.

У контексті дослідження податкової системи, узагальнення підходів української юридичної літератури з фінансового, податкового права, а також економічної літератури з оподаткування [5, с. 210; 11, с. 119-123; 13, с. 10] дозволяє виокремити такі 5 спільних рис податків, як обов'язковість сплати, законодавча закріпленість, нецільовий характер, індивідуальна безоплатність та примусовий характер. Тобто ці ознаки податків можна вважати базовими. Разом з тим соціальні збори розглядають або взагалі за межами податкового права, або для них відсікають такі ознаки, як нецільовий характер та індивідуальна безоплатність.

На нашу думку, зважаючи на економічну природу єдиного соціального внеску, дві останні ознаки також йому властиві. Йдеться, насамперед, про те, що видатки державних цільових фондів не складаються з однієї статті. Наприклад, Пенсійний фонд України зобов'язаний здійснювати свої адміністративно-управлінські витрати за рахунок власних надходжень, які включають кошти у вигляді єдиного соціального внеску. Таким чином заздалегідь невідомо, куди саме буде використано сплачені внески: на статті пенсійних виплат, на адміністративно-управлінські витрати чи їх буде передано іншим цільовим фондам. Так само податки надходять до бюджету і ці кошти витрачаються на різні статті бюджетних видатків, а тому не можна говорити про відсутність нецільового характеру коштів єдиного соціального внеску.

Поряд з цим, єдиний соціальний внесок сплачується лівовою часткою за рахунок коштів роботодавців, а не за рахунок коштів найманих працівників чи винагород фізичних осіб за цивільно-правовими договорами. Тому основні платники – роботодавці сплачують нарахування, проте абсолютно нічого не отримують після здійснення цих платежів. Ті категорії суб'єктів, що сплачують єдиний соціальний внесок у вигляді утримань, можуть отримати компенсацію лише при настанні певних обставин, однак

точної дати такої компенсації передбачити неможливо, вона здійснюється із солідарної системи, і теперішні акумульовані кошти використовуються не для тих, хто їх тепер сплачує, а для інших осіб, забезпечуючи виконання державою функції соціального захисту і забезпечення. Видатки такої природи існують і у бюджетній класифікації. На сьогодні, видатки на соціальний захист та соціальне забезпечення займають значну частку у зведеному бюджеті, і одним з основних джерел їх фінансування є податкові надходження. А тому індивідуальна безоплатність притаманна єдиному соціальному внеску у тій самій мірі, що і звичайним податком.

Характеризуючи податок, відомі науковці зосереджують свою увагу на виконуваних ним функціях [15, с. 294], виокремлюючи фіскальну та регулюючу як базові. Зважаючи на ознаки та економічну природу єдиного соціального внеску, ці дві функції також йому властиві. Зокрема, виконуючи фіскальну функцію, єдиний соціальний внесок акумулюється для фінансування потреб суспільства і відповідно виконання державою покладених на неї функцій. Регулююча функція полягає в тому, що цей внесок дозволяє державі регулювати процеси виробництва та споживання, справляти стимулюючий чи дестимулюючий вплив на економічну активність суб'єктів господарювання.

Охарактеризовані ознаки та функції єдиного соціального внеску в Україні дають підстави розглядати його у складі вітчизняної податкової системи як загальнодержавний прямий податок, що встановлюються на законодавчому рівні Верховною радою України і не може змінюватися іншим нормативно-правовим актом, крім закону.

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 18 загальнодержавних та 5 місцевих податків та зборів.

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 єдиний соціальний внесок, який згідно Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» не входить до системи оподаткування. При цьому, податкове законодавство не регулює порядок нарахування, обчислення і сплати єдиного внеску. Кошти, що надходять від сплати єдиного внеску та застосування фінансових санкцій, не можуть зараховуватися до Державного бюджету України, бюджетів інших рівнів та використовуватися на цілі, не передбачені законодавством про загальнообов'язкове державне соціальне страхування [3].

Зважаючи на наведені факти, доцільно контрольну функцію з обліку платників та збору єдиного соціального внеску 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, оскільки при здійсненні перевірок Державна податкова служба України обов'язково відслідковує правильність нарахувань та утримань з фонду оплати праці та включення їх до складу витрат діяльності.

Потім у порядку вторинного розподілу необхідно централізовано виділяти кошти на рахунок Єдиного 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.

Останні події свідчать про те, що 24 грудня 2012 року Президент України підписав Указ, згідно якого було створено Міністерство доходів і зборів України, шляхом реорганізації Державної митної служби України та Державної податкової служби України з покладенням на це Міністерство функції з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [4].

Ця дія викликала чимало заперечень з боку бізнесу, профспілок та інших членів суспільства, оскільки відразу виник страх перед появою більшої кількості проблем, пов'язаних з нарахуванням та сплатою єдиного соціального внеску.

На нашу думку, створення Міністерства доходів і зборів України не можна розглядати як доцільний та необхідний захід на шляху реформування адміністрування єдиного соціального внеску, оскільки наразі воно потребує внесення цілої низки змін у існуючу нормативну базу України та врегулювання відповідності між необхідними законодавчими актами. Для цього потрібна відповідна законодавча ініціатива у Верховну Раду України.

Також вказаний Указ веде за собою розмежування функцій щодо планування доходів та видатків Державного бюджету України між двома рівноправними установами: Міністерством доходів і зборів та Міністерством фінансів, внаслідок чого ймовірними є настання неузгодженостей між ними.

Тому ми вважаємо, що набагато менш обтяжливо було б передати адміністрування єдиного соціального внеску Державній податковій службі України, залишивши координування її діяльності Міністерству фінансів та не відділяючи від нього планування доходної частини державного бюджету.

Підсумовуючи, можна зробити такі висновки:

- 1) існуюча система оподаткування фонду оплати праці підприємств потребує оптимізації, оскільки носить обтяжуючий характер та сприяє тінізації заробітної плати;

- 2) першочерговими заходами у цій сфері є не зниження ставок нарахувань, а забезпечення раціоналізації адміністративно-управлінських

витрат цільових фондів, розширення бази оподаткування шляхом стимулювання розвитку підприємництва та покращення фінансового стану платників;

3) з метою зменшення адміністративно-управлінських витрат цільових фондів необхідно 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;

4) адміністрування єдиного соціального внеску передати Державній податковій службі, залишивши її підпорядкованість Міністерству фінансів України.

Література:

1. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

2. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

3. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс]: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2464-VII. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2464-17>

4. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади: [Електронний ресурс]: Указ Президента від 24 грудня 2012 р. № 726/2012. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/726/2012>

5. Воронова Л. К. Фінансове право України: підруч. / Л. К. Воронова. – К. : Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.

6. Державна служба статистики України. Праця України у 2009 році / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>

7. Державна служба статистики України. Праця України у 2011 році / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>

8. Загальнообов'язкове державне соціальне страхування, соціальний захист та пенсійне забезпечення у цифрах і фактах [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.mlsp.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=96595&cat_id=41296

9. Загальнообов'язкове державне соціальне страхування, соціальний захист та пенсійне забезпечення у цифрах і фактах [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.finrep.kiev.ua/download/mlsp_stat_dec2010.pdf

10. Затримано главу Держслужби зайнятості. Знайдено \$ 7,5 мільйонів [Електронний ресурс] // ТСН. – Режим доступу: <http://tsn.ua/ukrayina/sbu-zatrimala-golovu-derzhsluzhbi-zaynyatosti.html>

11. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Академічний курс: підруч. / М. П. Кучерявенко. – К.: Всеукраїнська асоціація видавництв «Правова єдність», 2008. – 701 с.

12. Обсяг тіньової економіки України становить 350 млрд. грн., половина цих коштів — зарплати в «конвертах» [Електронний ресурс] // Дзеркало тижня. – 19 серпня 2012 року. – Режим доступу: http://news.dt.ua/ECONOMICS/obsyag_tinovoyi_ekonomiki_ukrayini_stanovit_350_mlrd_grn,_polovina_tsih_koshtiv_-_zarplati_v_konvert-107273.html

13. Педь І. В. Податкова система: економіко-правова характеристика податків: навч. посіб. / І. В. Педь ; [заг. ред. Ю. М. Лисенкова]. – К. : Знання, 2007. – 191 с.

14. Реформування системи оподаткування України: pro & contra [Електронний ресурс] // Дзеркало тижня. – 3 серпня 2012 року. – № 26. –

Режим доступу: http://dt.ua/ECONOMICS/reformuvannya_sistemi_opodatkuвання_ukrayini__pro__contra-106447.html

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

16. У 2007 році збільшено надходження страхових внесків [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.social.org.ua/view/563?print_preview=1

17. Economics: Key tables from OECD [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.oecd-ilibrary.org/economics/gross-domestic-product-in-us-dollars_2074384x-table3

18. International Monetary Fund. World Economic Outlook Database [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2012/02/weodata/weorept.aspx>

19. OECD Factbook 2011-2012: Economic, Environmental and Social Statistics [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd-ilibrary.org/sites/factbook-2011-en/11/05/02/index.html?contentType=/ns/StatisticalPublication,/ns/Chapter&itemId=/content/chapter/factbook-2011-103-en&containerItemId=/content/serial/18147364&accessItemIds=&mimeType=text/html>

20. The World Bank. World Development Indicators, 2012. Gross Domestic Product 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD>

21. World Bank Group and PwC. Paying taxes 2009. The global picture [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/DB09-Paying-Taxes.pdf>

22. World Bank Group and PwC. Paying taxes 2010. The global picture [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/DB10-Paying-Taxes.pdf>

23. World Bank Group and PwC. Paying taxes 2011. The global picture [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2011.pdf>

24. World Bank Group and PwC. Paying taxes 2012. The global picture [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2012.pdf>

25. World Bank Group and PwC. Paying taxes 2013. The global picture [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2013.pdf>