

УДК 336.225

Антоненко В. М., к.е.н., доцент

Ровт М. В., аспірант

Донецький національний технічний
університет, м.Донецьк

ІННОВАЦІЙНИЙ ПОГЛЯД НА ПРОБЛЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ФОНДУ ОПЛАТИ ПРАЦІ

Антоненко В.М., Ровт М.В. Інноваційний погляд на проблеми оподаткування фонду оплати праці. Проведений розгляд проблем оподаткування фонду оплати праці, що є особливо актуальним до сьогоdnішнього часу. Приділена увага визначенню показника оплати праці, як доходу, що має певну особливість оподаткування через двостороннє стягнення податкових платежів, а тому, і пов'язану з цим, низку проблем. Безпосередньо, в цьому ракурсі, основною проблемою виступає визначення та розрахунок податкового навантаження на оплату праці.

Антоненко В.Н., Ровт М.В. Инновационный взгляд на проблемы налогообложения фонда оплаты труда. Проведено рассмотрение проблем налогообложения фонда оплаты труда, которые являются особенно актуальными на сегодняшний день. Уделяется внимание определению показателя оплаты труда, как дохода, который имеет определенную особенность налогообложения через призму двухстороннего взимания налоговых платежей, а потому, и связанную с этим, ряд проблем. Непосредственно, в этом ракурсе, основной проблемой выступает определение и расчет налоговой нагрузки на оплату труда.

Antonenko V.N., Rovt M.V. Innovation look at problems of the taxation of the fund of the payment of the labor. Organized consideration of the problems of the taxation of the fund of the payment of the labour, which are particularly actual for present day. It is spared attention to determination of the factor of the payment of the labour, as income, which has determined particularity of the taxation through prism of the two-way charging the tax payments, but therefore, and connected with this, row of the problems. Directly, in this foreshortening, main problem emerges determination and payment of the tax load on payment of the labour.

Постановка проблеми. Визначенню податкового навантаження завжди приділялося багато уваги: впровадження нових способів розрахунку податкового тягара, способи перекладання податкового навантаження, впровадження або скасування певної кількості податків. Але всі ці питання розглядаються стосовно загальної кількості податків. Що стосується оподаткування фонду оплати праці, розрахунку податкового навантаження приділяється недостатньо уваги. В наслідок цього визначення податкового навантаження на фонд оплати праці є суттєво новою проблемою, яка потребує безпосереднього вирішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розглянуто дослідження А.Сміта, В.Петті, О.Годованця, А.Соколовської, Н.Фролової, О.Фрадинського, А.Скрипника, Г.Гендлера, Л.Кизиловой, М.Стецишина, І.А. Майбуrow, В.Вишнеvського, Балтина А.М., Тюрина Ю.Г та інш.

Мета статті – проаналізувати способи розрахунку податкового навантаження, виділити новий погляд на податковий тягар крізь призму оподаткування фонду оплати праці, прослідити рівень його коливань.

Викладення основного матеріалу. В усі часи, на території будь-якої держави процеси, пов'язані з оподаткуванням, завжди грали ключову роль у розвитку та існуванні суспільства. Інтерес до податків, їх виникнення, існування, впровадження та вплив на

економічні процеси з кожним століттям набував більшого розмаху, і це має логічне та всім відоме пояснення: податки – це завжди вилучення певного обсягу отриманого доходу суспільства. Отже, незважаючи на рівень розвитку держави, способи взаємовідносин між суб'єктами господарювання та державою – прагнення зменшити рівень податкового навантаження набуває все більшого розвитку та не зменшує своєї актуальності.

Податкове навантаження, податковий тягар, податковий тиск, важкість податків – всі ці поняття пов'язує багато змістовне визначення якою мірою впливають ті чи інші податки на добробут суспільства, держави або конкретної фізичної особи. Багато науковців та дослідників намагаються надати оптимальне визначення цьому поняттю, при цьому кожен додає до загально визнаної характеристики свої корективи і формулювання [6, с.21].

Розглядаючи це поняття більш детально, можна сказати, що податкове навантаження визначає, якою мірою оподаткування впливає на стан економіки держави, відображає рівень тяжкості стягнення прямих і непрямих податків та показує частку, яку займають податки у загальних витратах чи доходах суб'єктів оподаткування. Історично склалося, що податки і оподаткування створюють можливість існування держави. Цей погляд відображався у працях багатьох економістів від А.Сміта, В.Петті, К.Маркса і до теперішнього часу у працях сучасних дослідників В.Вишневецький, А.Соколовська та інші [4, с. 237; 5, с. 7].

І.А. Майбуrow надає показнику податкового навантаження наступне визначення – «податковий тягар». Таке найменування важкості податків відображає фіскальну сторону показника податкової системи країни. Цей погляд характеризує сукупний вплив податків на економіку в цілому, на окремих господарюючих суб'єктів чи іншого конкретного платника. Розрахунок допомагає у визначенні частки доходів, що перерозподіляється на користь держави через оподаткування [1, с.408].

Дослідник пропонує розрахунок податкового тягара на чотирьох рівнях:

- на макрорівні (на економіку в цілому, на галузі економіки, на населення);
- на мезорівні (на економіку регіону, на галузі економіки регіону, на населення регіону);
- на міні рівні (на конкретного господарюючого суб'єкта);
- на макрорівні (на конкретного працівника, на конкретне домогосподарство).

Така градація визначення, а відповідно і розрахунку податкового тягара дуже ємна, але стосується оподаткування взагалі. Якщо зробити акцент на оподаткуванні фонду оплати праці, то розрахунок податкового навантаження, на нашу думку, більш доцільно робити на рівні економіки в цілому, економіки регіону або за галузями на рівні економіки регіону.

Розрахунок податкового тягара І.А. Майбуrow бачить, перш за все, як розрахунок навантаження на економіку в цілому через врахування загальної суми доходів держави, отриманих від оподаткування:

$$ПН_E = \frac{ПД + Б_Б + СП + Б_{СП}}{ВВП - ОП_T} \cdot 100\%, \quad (1)$$

де ПН_Е – податкове навантаження на економіку в цілому;

ПД – доходи держави, отримані від оподаткування;

Б_Б – борг до бюджету через несплату податкових платежів;

СП – соціальні платежі до позабюджетних державних соціальних фондів;

Б_{СП} – борг до позабюджетних державних соціальних фондів;

ВВП – валовий внутрішній продукт;

ОП_Т – частка оплати праці, яка належить тіньовій економіці.

О.А. Фрадинський поділяє думку, що визначення податкового навантаження формує фінансовий індикатор стійкості оподатковуваних осіб до рівня впроваджених податків та характеризує обсяги надходження податкових платежів до бюджету [2, с 79]. Він надає наступну формулу розрахунку податкового навантаження:

$$ПН = \frac{(\Phi НП + НПФ + Н - П + З_{ПДВ})}{ВВП_{оф}} * 100\%, \quad (2)$$

де ФНП – фактичні податкові надходження;
 НПФ – надходження до позабюджетних фондів;
 Н – сума недоїмки;
 П – сума переплати;
 З_{ПДВ} – заборгованість держави з відшкодування ПДВ;
 ВВП_{оф} – величина офіційного ВВП.

Розрахунок податкового навантаження на оплату праці, запропонований Баруліним С.В. враховує більшою мірою доходи населення, нараховані прямі та непрямі податки. Розрахунок відбувається за наступною формулою:

$$ПН = \frac{(НПП + ННП \cdot K_{ч})}{ГДН} \cdot 100\%, \quad (3)$$

де НПП – нараховані прямі податки з фізичних осіб;
 ННП – нараховані непрямі податки;
 К_ч – коефіцієнт частини непрямих податків, які сплачуються населенням;
 ГДН – грошові доходи населення [3, с. 37].

Розрахунок податкового навантаження за допомогою вище наведеної формули не враховує багатьох параметрів, а саме: суму податків на майно (на землю та з власників транспортних засобів), суму зборів у соціальні та пенсійний фонди; знаменник не враховує доходи населення, одержані від продажу або володіння нерухомим чи рухомим майном та не грошові доходи (наприклад, доходи від володіння цінними паперами, доходи у вигляді приросту вартості об'єктів власності тощо).

Якщо проаналізувати вище перераховані методи розрахунку податкового навантаження та спроектувати на оподаткування фонду оплати праці, то можна сказати, що розрахунок матиме вигляд співвідношення сплачених податкових платежів (податок на доходи фізичних осіб, внески до фондів соціального страхування, які з 1 січня 2011р. сплачуються єдиним платежем – єдиний соціальний внесок) до загального фонду оплати праці суб'єктів господарювання. При чому врахування податку на доходи фізичних осіб повинне мати коригуючий коефіцієнт впливу податку. Ця умова є обов'язковою, у зв'язку з тим, що податок на доходи фізичних осіб сплачується за рахунок найманих працівників – фізичних осіб. Отже розрахунок можна представити наступним чином:

$$ПН = \frac{(ВСС(ЄСВ) + ПДФО \cdot K_{к})}{ФОП} \cdot 100\%, \quad (4)$$

де ВСС(ЄСВ) – внески на соціальне страхування (єдиний соціальний внесок);
 ПДФО – податок на доходи фізичних осіб;
 К_к – коригуючий коефіцієнт;
 ФОП – фонд оплати праці.

Оподаткуванню та процесам безпосередньо з ним пов'язаним завжди приділяється інтерес, особлива направленість якого стосується оподаткування оплати праці. Оподаткування оплати праці має особливість подвійності, що не суперечить загальноекономічним принципам оподаткування, але спричиняє двосторонній погляд на рівень податкової важкості. Ця особливість полягає в оподаткуванні доходів кожної фізичної особи, та відображається як вилучення із заробітної плати, та в оподаткуванні фонду оплати праці суб'єктів господарювання (юридичних осіб), тобто нарахувань на фонд оплати праці.

Оплата праці – особлива категорія доходу, яка має формувати фонд оплати праці будь-якого суб'єкта господарювання. Оплата праці, загальновідома як заробітна плата, на

кожному підприємстві виплачується зі сформованого фонду оплати праці, який виникає в результаті господарської діяльності організації.

Якщо оцінювати рівень оподаткування податком з доходів фізичних осіб на загальноекономічному рівні та рівні оподаткування фонду оплати праці, розрахунок відображатиме співвідношення податку з розміром валового внутрішнього продукту та з загальним рівнем фонду оплати праці (в цілому по країні). Розраховані величини наведені в табл. 1:

Таблиця 1

Розрахункові показники рівня оподаткування податком з доходів фізичних осіб

Рік	Номінальний ВВП, млн. грн.	Фонд оплати праці (ФОП), млн. грн.	ПДФО, млн. грн.	ПДФО /ВВП,%	ФОП/ВВП,%	ПДФО /ФОП,%
2000	170 070,00	43 574,00	6 377,70	3,75	25,62	14,64
2001	204 190,00	55 797,00	8 774,90	4,30	27,33	15,73
2002	225 810,00	64 509,00	10 823,90	4,79	28,57	16,78
2003	267 344,00	76 819,00	13 521,30	5,06	28,73	16,60
2004	345 943,00	94 261,00	13 213,30	3,82	27,25	14,02
2005	418 529,00	129 326,00	17 325,20	4,14	30,90	13,40
2006	544 153,00	160 400,00	22 791,10	4,19	29,43	14,21
2007	712 945,00	212 053,00	34 782,10	4,88	29,74	16,40
2008	950 503,00	287 179,00	45 895,80	4,83	30,21	15,98

Якщо з вищенаведеного розрахунку вивести графіки динаміки зміни трьох розрахункових показників, то можна прослідити наступну картину (Рис. 1):

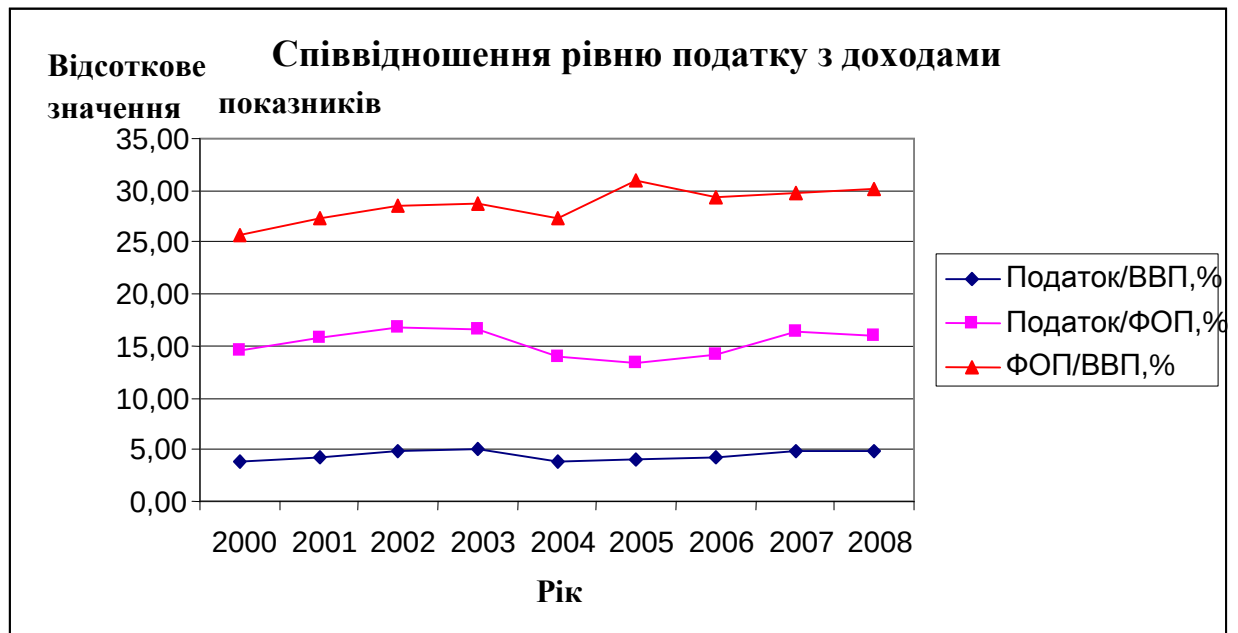


Рис. 1. Аналіз динаміки змін розрахункових показників оподаткування податком з доходів фізичних осіб

Створені графіки оцінки показників рівня навантаження податком з доходів фізичних осіб на валовий внутрішній продукт, рівень навантаження податком з доходів фізичних осіб фонду оплати праці та частки фонду оплати праці у валовому внутрішньому продукті відображають, що навантаження податком з доходів фізичних осіб відносно валового внутрішнього продукту та відносно загального фонду оплати праці мають

однакову тенденцію як зростання в період 2002 та 2007 років, так і спад на відрізок 2004 – 2006 років. Що стосується показника визначення частки фонду оплати праці у валовому внутрішньому продукті, то зростання цієї частки, більшою мірою, спостерігається саме на відрізку зниження рівня навантаження податком з доходів фізичних осіб в проміжок часу 2004 – 2006 років, де пікове значення припадає на 2005 рік.

Така тенденція спостерігається у зв'язку зі змінами в законодавстві та відповідною реакцією платників податків. У зв'язку з тим, що рівень оподаткування податком з доходів фізичних осіб зменшився за рахунок зменшення ставки податку, відповідно і зменшиться рівень розрахункової величини податкового навантаження. За таких умов рівень фонду оплати праці повинен був залишатись приблизно на стабільно незмінному рівні. Але, якщо поглянути на графік визначення частини фонду оплати праці у валовому внутрішньому продукті, то його частка значною мірою зростає, що свідчить про підвищення рівня оплати праці фізичних осіб та певний вихід оплати праці з тіньового сектору економіки.

Висновки:

1. В процесі впровадження розрахункового показника податкового навантаження на фонд оплати праці, необхідно враховувати, що введення до розрахунку податку з доходів фізичних осіб потребує застосування коригуючого коефіцієнта.
2. Потрібно також для оцінки рівня важкості податків застосовувати показники рівня співвідношення податку на доходи фізичних осіб до фонду оплати праці виступає в ролі фінансового індикатора, який реагує на зміни економічного становища в державі та реакцію суб'єктів господарювання на ці зміни.

Список використаних джерел:

1. Майбуrows И.А. Теория и история налогообложения: учебник / И.А. Майбуrows . – М., 2007. – 559 с.
2. Фрадинський О.А. Поняття податкового навантаження та підходи до його визначення / О.А. Фрадинський // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. - №1. – С. 81-87.
3. Балтина А.М. Оценка налоговой загрузки на доходы физических лиц в России / А.М. Балтина, Ю.Г. Тюрина // Вестник ОГУ. – 2006. - № 6. – С. 36-42
4. Макконел К.Р. Экономика: Принципы, проблемы и политика. В 2-х томах: Перев. с англ. 11-го изд. / К.Р. Макконел, С.Л. Брю. – М.: Республика, 1993. – Т.1. - 456 с.
5. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження рівня оподаткування економіки / А.Соколовська // Економіка України. – 2006. - №7. – С. 4-12
6. Фролова Н. Оподаткування доходів від праці та від капіталу в Україні / Н.Фролова // Економіка України. – 2006. – №12 – С. 21-28
7. Офіційний сайт державного органу статистики: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: // www.ukrstat.gov.ua

Ключові слова: податки, податкове навантаження, оподаткування, фонд оплати праці

Ключевые слова: налоги, налоговая нагрузка, налогообложение, фонд оплаты труда

Keywords: tax, tax load, taxation, fund of the payment of the labour