

## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ ТРУДОВИХ ДОХОДІВ ПРАЦІВНИКІВ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

**Безкровний О. В., к. е. н., доцент**  
**Полтавська державна аграрна академія**

*Доведено домінуючий вплив механізму оподаткування заробітної плати на загальний рівень прибуткового оподаткування працівників галузі сільського господарства. Обґрунтовано необхідність та розроблено пропозиції щодо застосування прогресивного підходу при справляння податку на трудові доходи працівників аграрного сектору економіки.*

*Dominant influence of mechanism of taxation of salary is well-proven on the general level of profitable taxation of workers of industry of agriculture. A necessity is reasonable and suggestions are worked out in relation to application of progressive approach at production of tax on the earned incomes of workers agrarian to the sector of economy.*

**Постановка проблеми.** Центральною ланкою сучасної податкової системи є оподаткування особистих доходів населення. Податки з населення – це економічні відносини в грошовій формі, які виникають між державою та населенням з приводу примусового обов’язкового вилучення частини їх доходу для покриття платежів бюджету.

На особливості прибуткового оподаткування населення в кожній конкретній державі впливає ряд факторів, серед яких можна виділити консервативність чи ліберальність економіки, ментальність та податкову культуру населення, економічну ситуацію в країні тощо. При цьому, реалії сьогодення свідчать про далеко не повну реалізацію принципу соціальної справедливості з огляду на велике розшарування суспільства, де 90 % населення мають низькі доходи й 10 % надвисокі.

В той же час, головною і найскладнішою проблемою, що виникає на шляху практичного запровадження реформаційних заходів у сфері оподаткування доходів населення, є їх теоретико-методологічне обґрунтування, покликане забезпечити оптимальні шляхи здійснення такого реформування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Оподаткування заробітної плати, як основного елементу трудових доходів населення, є надзвичайно

актуальною проблемою, яка зачіпає інтереси найманих працівників, визначаючи фактичний рівень їхніх доходів, роботодавців, на яких покладаються функції податкових агентів, та держави, котра є одержувачем утриманих та нарахованих на доходи працівників податків і внесків. Незважаючи на те, що зазначену проблему не можна назвати новою, дискусії між науковцями, практиками, представниками податкових органів, серед яких слід виділити М. Дем'яненка, П. Лайка, О. Рябчука, В. Синчака, Л. Тулуша, К. Швабія, С. Юшка та інших, щодо обґрунтованості й ефективності чинного механізму оподаткування заробітної плати та напрямів його реформування не припиняються. Додаткової актуальності дана проблема набуває стосовно галузі сільського господарства, яка характеризується порівно нижчим рівнем заробітних плат і тому більш гостро відчуває потребу в перегляді підходів до справляння податку з таких доходів її працівників.

**Постановка завдання.** Доведена в останні роки, необхідність реформування діючої практики оподаткування трудових доходів отримуваних громадянами зайнятими в галузі сільського господарства, зважаючи на специфіку її розвитку вимагає пошуку та розробки нових методичних підходів до справляння податку на доходи фізичних осіб, на долю якого припадає значна частка стягуваних з працівників аграрних підприємств податків.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** На сьогодні, більшість держав використовують прогресивну шкалу оподаткування трудових доходів населення, оскільки саме вона як інструмент перерозподілу великих доходів на користь бідних громадян слугує встановленню соціальної справедливості у суспільстві.

За твердженням С. Юшка, саме прийняття Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб” змінило прогресивну систему оподаткування, яка діяла до 2004 р. на пропорційну, яка передбачає перехід від шкали податкових ставок до застосування єдиної ставки податку [5]. На нашу думку, такий перехід передчасний, тому що прогресивне оподаткування - це один з найвагоміших інструментів регулювання диференціації доходів населення, рівень якої за період реформування економіки має постійну тенденцію до зростання, і на сто-

годні вона не подолана.

В тій ситуації яка зараз склалася в Україні, і в цьому ми поділяємо позицію Н. Фролової, доцільно було б залишити прогресивне оподаткування, замінивши лише саму шкалу [3]. Враховуючи гостроту проблем у сфері розподільчих відносин в Україні, можна сказати, що відмова від прогресивного оподаткування - крок не тільки передчасний, але й необачний.

В Україні ж діє єдина ставка цього податку. Таке рішення було прийняте з огляду на необхідність легалізації доходів, але, як вважає багато вчених, це все одно не стимулювало платників до детінізації своїх доходів.

До 2004 року в Україні діяла прогресивна шкала оподаткування, з мінімальною ставкою 10 % та максимальною - 40 %. Розмір ставки залежав від обсягу оподатковуваного доходу, який вимірювався в кількості мінімальних зарплат. Що більшим був дохід особи, то вищу ставку податку застосовували до неї. Однак з 2004 року Україна перейшла на єдину пропорційну ставку оподаткування розміром 13 % (з 2007 р. - 15 %). З 2011 року діє базова ставка розміром 15 % для доходів, які за місяць не перевищують 10 мінімальних зарплат та 17 % - для доходів понад 10 мінімальних зарплат [4].

Слід зауважити, що стягнення податку у розмірі 15 % для всіх верств населення не є до кінця виправданим, оскільки різні громадяни мають різні рівні доходів у формі заробітної плати. При цьому, доцільним, на наш погляд, є запровадження елементів прогресивної шкали, яка мала яскравий вигляд до 2004 року, і частково з'явилась у 2011 р. після запровадження Податкового кодексу України (ПКУ) [1]. Так, запропонована шкала відрізняється від діючих стандартів, тим, що не є в чистому вигляді прогресивної, адже доповнена окремими ознаками регресивності (табл. 1).

Запропонована шкала має чітко визначені ознаки прогресивної, з окремими елементами регресивної. При цьому, зв'язок ставки податку на доходів фізичних осіб і заробітної плати є досить доцільним тому, що заробітна плата - це одна з найскладніших економічних категорій і одне з найважливіших соціально-економічних явищ. Оскільки вона, з одного боку, є основним (і часто єдиним) джерелом доходів найманих працівників, основою матеріального

добробуту членів їхніх сімей, а з іншого боку, для роботодавців є суттєвою часткою витрат виробництва і ефективним засобом мотивації працівників до досягнення цілей підприємства.

Таблиця 1

**Прогресивно-регресивна шкала для нарахування податку на доходи фізичних осіб у формі заробітної плати**

Крок шкали (величина заробітної плати (ЗП)), грн	Розмір ставки ПДФО, %
до 1 прожиткового мінімуму для працездатних осіб (ПММ)	7,5 %
від 1 до 2 прожиткових мінімумів для працездатних осіб	7,5 % із частини ЗП рівної 1 ПММ + 10,0 % із частини ЗП вище 1 ПММ
від 2 до 3 прожиткових мінімумів для працездатних осіб	10,0 % із частини ЗП рівної 2 ПММ + 12,5 % із частини ЗП вище 2 ПММ
від 3 до 5 прожиткових мінімумів для працездатних осіб	12,5 % із частини ЗП рівної 3 ПММ + 15,0 % із частини ЗП вище 3 ПММ
від 5 до 10 прожиткових мінімумів для працездатних осіб	15,0 % із частини ЗП рівної 5 ПММ + 17,0 % із частини ЗП вище 5 ПММ
від 10 до 17 прожиткових мінімумів для працездатних осіб	17,0 % із частини ЗП рівної 10 ПММ + 20,0 % із частини ЗП вище 10 ПММ
Понад 17 прожиткових мінімумів для працездатних осіб	15,0 %

Передбачена ставка податку на доходів фізичних осіб 7,5 % для заробітних плат розмір яких менше прожиткового мінімуму для працездатних осіб, обумовлюється існуючий на сьогодні порядком застосування податкової соціальної пільги та їх мінімальним розміром (50 % від мінімальної заробітної плати). Крім того слід зазначити, що використання в якості кроку шкали показника прожиткового мінімуму для працездатного населення не йде в суперечність з нинішніми особливостями нарахування податку на доходи фізичних осіб оскільки, даний показник відповідає показнику мінімальної заробітної плати.

Статистично доведений факт перебування показника середньомісячної заробітної плати, як в галузі сільського господарства загалом, так і в окремому сільськогосподарському підприємстві, яким виступає досліджуване ТОВ „ІПК „Полтавазернопродукт”, за останні три роки, у діапазоні від 1 до 2 прожиткових мінімумів для працездатного населення, обумовлює, на наш погляд, доцільність використання нижчої, ніж передбачено на сьогодні ПКУ, однак прогресивно

вищої ставки ПДФО. При цьому, слід зауважити на тому, що ставки податку в даній шкалі зростає не просто в абсолютному розмірі, а використовуються в комбінованій формі, враховуючи ставки з попереднього кроку шкали.

Нижчі порівняно з передбаченими ПКУ ставки податку для заробітних плат менших 3 прожиткових мінімумів для працездатного населення має, на нашу думку, компенсуватись за рахунок наступних факторів: застосування ставки 17 % до частини заробітної плати вже вище 5 (замість 10) прожиткових мінімумів для працездатного населення та використання ставка 20 % (замість 17 %) із частини заробітної плати вище 10 прожиткових мінімумів для працездатного населення.

Окремо слід наголосити на регресивній стороні даної шкали, яка має реалізуватись шляхом використання ставки 15 % до всієї заробітної плати, що вища 17 прожиткових мінімумів для працездатного населення.

Така гранична межа зміни типу шкали із прогресивного на регресивний відповідає граничній величині оподатковуваного доходу окремої фізичної особи у вигляді заробітної плати з якого утримується Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і тому, цілком логічно може бути податковою межею й для справляння подіту на доходи фізичних осіб. Хоча повністю не стягувати даний податок із заробітної плати, навіть вище даної межі, не є виправданим зважаючи на виняткову важливість його (податку) у наповненні доходів місцевих бюджетів. Загалом регресивний елемент запропонованої шкали направлено на врахування інтересів платників податку з високим рівнем доходу, щодо оптимізації ними їх податкового навантаження і легалізації отриманої заробітної плати.

В табл. 2 здійснено прогностичні порівняльні розрахунки за умов застосування запропонованої прогресивно-регресивної шкали оподаткування заробітної плати податком на доходи фізичних осіб.

Розрахунки здійснені в табл. 2 свідчать про значні відмінності в розмірах обчисленого податку на доходи фізичних осіб за різними методиками. Так, використання запропонованої прогресивно-регресивної шкали передбачає менші розміри податку при порівняно нижчих розмірах заробітної плати - до

десяти та після сімнадцяти прожиткових мінімумів для працездатного населення.

Таблиця 2

**Порівняльний розрахунок суми податку на доходів фізичних осіб  
у формі заробітної плати за різними методиками**

Розмір заробітної плати, грн	Ставка ПДФО згідно прогресивно-регресивної шкали оподаткування заробітної плати, %	Ставка ПДФО стосовно заробітної плати згідно ПКУ, %	Сума ЄСВ (3,6 %), грн	Загальний оподаткований дохід зменшений на суму ЄСВ	Сума ПДФО обчисленого за прогресивно-регресивною шкалою оподаткування, грн	Сума ПДФО обчисленого за діючою ставкою згідно ПКУ, грн
1 - 1147 <sup>1</sup>	7,5	15	41,29	1105,71	42,62	85,23
2014 <sup>2</sup>	7,5 + 10	15	72,50	1941,50	122,07	291,23
1148 - 2294	7,5 + 10	15	82,58	2211,42	153,19	331,71
2355 <sup>3</sup>	10 + 12,5	15	84,78	2270,22	228,49	340,53
2295 - 3441	10 + 12,5	15	123,88	3317,12	359,35	497,57
3442 - 5735	12,5 + 15	15	206,46	5528,54	746,35	829,28
5736 - 11470	15 + 17	15	412,92	11057,08	1769,13	1658,56
11471 - 19499	17 + 20	15 + 17	701,96	18797,04	3427,70	2974,35
19500 - ... (20000) <sup>4</sup>	15	15 + 17	720,00	19280,00	2892,00	3056,46

<sup>1</sup>прожитковий мінімум для працездатного населення станом на 1 січня 2013 року;

<sup>2</sup>середньомісячна заробітна плата в ТОВ „ШК „Полтавазернопродукт” за 2010 – 2012 рр.;

<sup>3</sup>середньомісячна заробітна плата в ТОВ „ШК „Полтавазернопродукт” станом на 1 січня 2013 року;

<sup>4</sup>розрахунок здійснюється по наведеному розміру заробітної плати, або по максимальній сумі в межах наведеного діапазону

Тоді коли традиційний існуючий підхід в оподаткуванні передбачає менші суми ПДФО із заробітних плат в межах від 10 до 17 прожиткових мінімумів для працездатного населення (рис. 1).

Позитивним наслідком застосування запропонованої прогресивно-регресивної шкали, на наш погляд, має стати створення підстав для детінізації трудових доходів населення шляхом легалізації виплат заробітної плати найманим працівникам.

Причому, саме така ситуація є однаково вигідною, як самим громадянам – платникам податку, так і державі на користь якої він справляється. Для працівників це збільшення суми заробітної плати, яка

фактично отримується після оподаткування, а для держави це розширення бази оподаткування шляхом збільшення об'єктів оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

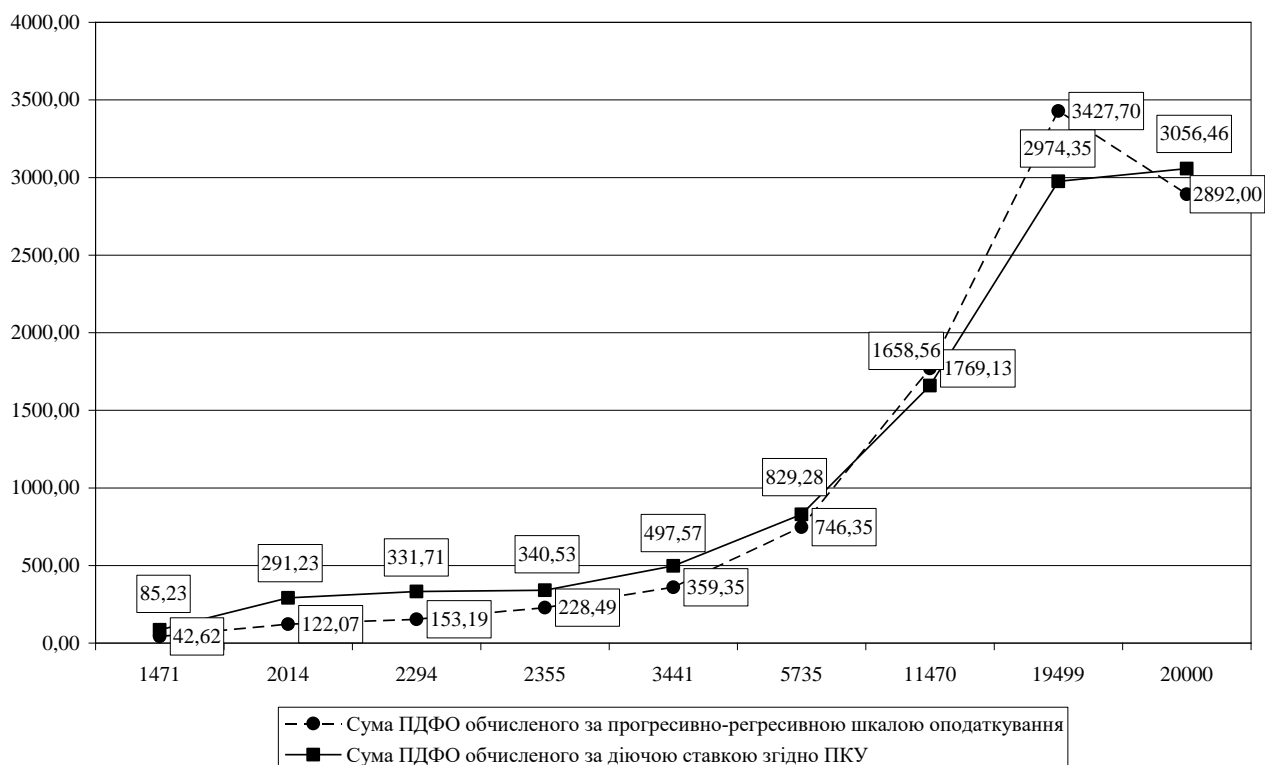


Рис. 1. Величина ПДФО утриманого із різних розмірів заробітної плати

Для найманих працівників досліджуваного ТОВ „ПК „Полтавазерно-продукт”, що є типовим сільськогосподарським підприємством, розмір економічної вигоди від застосування прогресивно регресивної шкали обчислено з використання розрахунково встановлених розмірів середньомісячної заробітної плати та середньооблікової чисельності найманих працівників (табл. 3).

Розрахунки здійснені в табл. 3 доводять економічну виправданість запропонованих змін в обкладанні податком на доходи фізичних осіб у вигляді заробітної плати. Порівняльні розрахунки свідчать, що в ТОВ „ПК „Полтавазернопродукт” наймані працівники за досліджуваний період 2010 – 2012 рр. в середньому щорічно економитимуть 2301929,28 грн, або по 2029,92 грн на кожного. В той же час, аналогічні прогностичні порівняльні розрахунки здійснені на 2013 рік також підтверджують встановлений факт вигідності пропонованого підходу в оподаткуванні саме для найманих працівників.

**Нарахування податку на доходи фізичних осіб у ТОВ „ІПК „Полтава-зернопродукт” за традиційною та прогресивною шкалою**

Показник	Традиційна (діюча) методика нарахування ПДФО на заробітну плату	Прогресивно-регресивна методика нарахування ПДФО на заробітну плату
1. Середньомісячна заробітна плата за 2010 – 2012 рр., грн	2014	2014
2. Середньооблікова чисельність найманих працівників за 2010 – 2012 рр., осіб	1134	1134
3. Середня сума ПДФО за 2010 – 2012 рр., грн	291,23	122,07
4. Загальна річна сума ПДФО в середньому за 2010 – 2012 рр., грн	3963057,84	1661128,56
5. Відхилення (+,-) суми ПДФО за прогресивно-регресивною і традиційною методикою	X	-2301929,28
6. Середньомісячна заробітна плата станом на 2013 р., грн	2355	2355
7. Середньооблікова чисельність найманих працівників станом на 2013 р., осіб	1072	1072
8. Прогнозна середня сума ПДФО на 2013 р., грн	340,53	228,49
9. Прогнозна загальна сума ПДФО на 2013р., грн	4380577,92	2939295,36
10. Відхилення (+,-) суми ПДФО за прогресивно-регресивною і традиційною методикою	X	-1441282,56

Однак, закономірна тенденція в зростанні середньомісячного заробітку із 2014 грн до 2355 грн, вказує на зменшення абсолютного розміру таких вигід із 2029,92 грн до 1344,48 грн.

**Висновки.** Підводячи підсумок здійсненому вище дослідженню, слід наголосити на тому, що створення державою умов для економічного зростання і покращення фінансових результатів діяльності роботодавців різних галузей національної економіки, зокрема аграрного сектору АПК в кінцевому випадку призведе до зростання рівня заробітної плати і, як наслідок, приросту надходжень від сплати податку на доходи фізичних осіб при застосуванні запропонованою методики його нарахування.

**Список літератури:**

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 46. – С. 2-232.
2. Рябчук О. Необхідність удосконалення адміністрування податку з до-



ходів фізичних осіб / О. Рябчук // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 1. – С. 82-87.

3. Фролова Н. Б. Пропорційний податок з доходів: особливості та досвід використання / Фролова Н. Б. // Фінанси України. – 2009. – № 10. – С. 34-41.

4. Швабій К. Податок з доходів фізичних осіб : проблеми і перспективи / К. Швабій // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 6. – С. 33-35

5. Юшко С. Проблеми оподаткування заробітної плати в Україні : ретроспективний аналіз / С. Юшко // Фінанси України. – 2010. – № 12. – С. 21 – 31.