

УДК 336.2 : 657

В. В. Томчук,

к. е. н., доцент,

доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування, Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, м. Кривий Ріг, Україна

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8575-4618>**О. В. Куцевол,**

магістрант спеціальності 071 "Облік і оподаткування", Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, м. Кривий Ріг, Україна

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0001-9086-7219>

DOI: 10.32702/2306-6792.2023.22.127

ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ПРАЦІВНИКІВ ПІД ЧАС ВОЄННОГО СТАНУ: ШЛЯХИ СТАБІЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ ТА СОЦІАЛЬНОГО ДОБРОБУТУ ГРОМАДЯН

V. Tomchuk,

PhD in Economics, Associate Professor,

Associate Professor of Department of Finance, Accounting and Taxation, Donetsk National University of Economics and Trade named after Mykhailo Tugan-Baranovskyi, Kryvyi Rih, Ukraine

O. Kutsevol,

Master's student of specialty 071 "Accounting and Taxation", Donetsk National University of Economics and Trade named after Mykhailo Tugan-Baranovskyi, Kryvyi Rih, Ukraine

INCOME TAXATION OF WORKERS DURING MARTIAL LAW: WAYS TO STABILIZE THE ECONOMY AND SOCIAL WELFARE OF CITIZENS

Зазначено, що заробітна плата є важливою для працівників, роботодавців та держави за різних причин. Працівників заробітна плата мотивує на ефективну роботу та впливає на їх дохід та базові потреби. Для роботодавців заробітна плата — це витрати, які потрібно балансувати задля забезпечення ефективності діяльності підприємства. Для держави заробітна плата важлива через податки, адже їх величина впливає на економічне зростання держави та формування доходів бюджету. При цьому найбільша питома вага доходів бюджету формується за рахунок надходжень від сплати ПДФО, що утримується із доходів працівників підприємств. У той же час в період воєнного стану в Україні важливо створити міцний економічний фундамент в державі та підтримати громадян, які опинилися у скрутному становищі внаслідок стрімкої інфляції, скорочення робочих місць та зростання рівня безробіття. Окреслене суттєво вплинуло на рівень доходів українців та їх благополуччя. При цьому податкова система відіграє ключову роль у цьому процесі, адже податковий тягар став занадто відчутним у таких умовах. Рекомендовано запровадити в Україні прогресивну шкалу оподаткування доходів працівників на підставі якої відсоток оподаткування встановлюється саме від величини одержаних ними доходів.

It is noted that the right to work is guaranteed by Art. 43 of the Constitution of Ukraine. Work is the basis of a person's life and provides him with all the necessary resources for existence. In general, wages are important to workers, employers and governments for a variety of reasons. Wages motivate employees to work efficiently and affect their income and basic needs. For employers, wages are expenses that need to be balanced in order to ensure the efficiency of

the enterprise. For the state, wages are important because of taxes, because their value affects the economic growth of the state and the formation of budget revenues. At the same time, the largest specific weight of budget revenues is formed at the expense of income from the payment of personal income tax, which is deducted from the incomes of employees of enterprises. At the same time, during the period of martial law in Ukraine, it is important to create a strong economic foundation in the state and support citizens who are in a difficult situation due to rapid inflation, job cuts and rising unemployment. The outlined had a significant impact on the income level of Ukrainians and their well-being. At the same time, the tax system plays a key role in this process, because the tax burden has become too tangible in such conditions. It is recommended to introduce in Ukraine a progressive scale of taxation of employees' incomes, on the basis of which the percentage of taxation is established precisely from the amount of income they receive. To this end, two approaches are recommended: 1) "softening" of the monthly taxation of employees' incomes, taking into account the gradation of their incomes; 2) introduction in Ukraine of annual taxation of the aggregate annual income of employees, taking into account its differentiation. The application of the recommended approaches to the progressive taxation of personal income tax of employees will make it possible to achieve:

- 1) "softening" of income taxation of employees with minimum wages, as well as those who work part-time (weekly);
- 2) to increase the amount of income to the budget of Ukraine due to the application of the increasing personal income tax rate proportional to the increase in the amount of income of employees. That is, at the expense of better-off sections of the population;
- 3) with the application of annual personal income tax taxation of employees' incomes, the work of accountants and control bodies will be significantly facilitated.

Ключові слова: заробітна плата, податкова система, податки, оподаткування, податок на доходи фізичних осіб, прогресивна шкала оподаткування доходів фізичних осіб.

Key words: salary, tax system, taxes, taxation, personal income tax, progressive scale of personal income taxation.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В Україні податок на доходи фізичних осіб (далі — ПДФО) — один із визначальних загальнодержавних бюджетоутворюючих податків. Його фіскальна ефективність є доволі високою, адже частка його величини надходжень поступається тільки ПДВ.

Практично у якості платника ПДФО виступають фізичні особи. Однак роботодавці при цьому виступають у ролі податкових агентів. Адже саме вони утримують його з доходів працівників та здійснюють перерахування цього податку до бюджету.

Отже, будь-яка трансформація абиякого елемента ПДФО у законодавчій сфері матиме ключове значення. Адже це прямо вплине на зростання чи скорочення платежів до бюджету внаслідок його сплати. Крім того, позначиться на сумі доходу працівників, що підлягатиме їм до виплати після оподаткування. Своєю чергою це також відбиватиметься на їх добробуті.

Оподаткування доходів працівників цим податком було впроваджено ще у 1991 році, коли Україна стала незалежною. У той час в його якості було введено податок, що мав назву "прибутковий податок з громадян". Але у цілому спогади щодо його застосування в історичному просторі сягають далекого минулого.

Прийнятий в Україні ПКУ запровадив сплату ПДФО у знайомому на сьогодні вигляді. Порівняно із попередньо існуючою формою цьо-

го податку його порядок обрахування був суттєво трансформований. Ці зміни торкнулися як його назви, так і бази оподаткування, ставок тощо.

У той же час нині, за урахуванням поточної ситуації в Україні, податковий тягар щодо оподаткування доходів працівників ПДФО став дуже відчутним для обох сторін — і працівника, і роботодавця. Адже вимушене зменшення заробітної плати працівників з урахуванням інфляції й так суттєво скорочує рівень життя громадян. При цьому їх доходи продовжують оподатковуватися без будь-якого пом'якшення. Ці аспекти наразі потребують негайного впорядкування.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

У наукових публікаціях розглядається вплив системи оподаткування на доходи фізичних осіб, соціальну справедливість та соціальну політику. Загальні найпопулярніші тенденції досліджень здебільшого охоплюють наступні напрямки: аналіз можливих реформи податкової системи для покращення справедливості та ефективності оподаткування доходів фізичних осіб; вплив податкового навантаження на формування дохідної частини бюджету України; як зміни в ставці ПДФО впливають на споживання, інвестиції та ринок праці; аналіз ефективності податкової системи держави та шляхи її

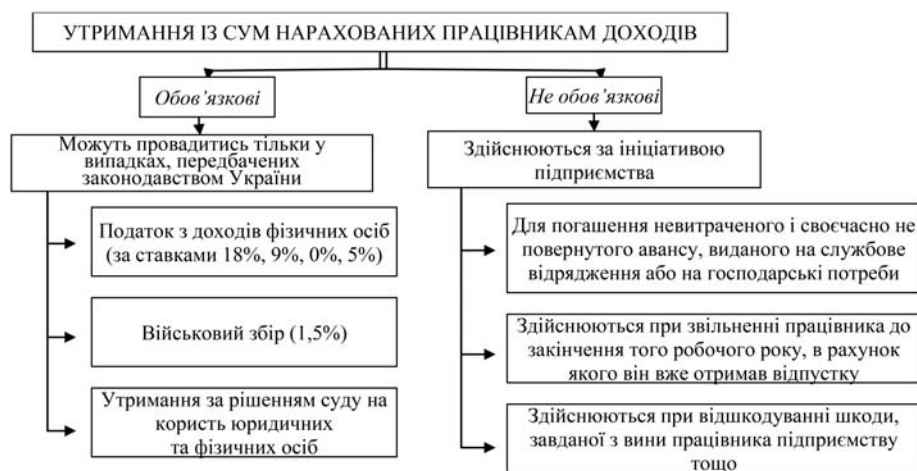


Рис. 1. Оподаткування доходів, нарахованих працівникам підприємств

покращення з урахуванням дотримання принципів соціальної справедливості та рівності тощо.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ

Розглянути важливість заробітної плати з точки зору працівників, роботодавців і держави. Навести рекомендації щодо вдосконалення порядку оподаткування ПДФО доходів працівників задля скорочення податкового тиску на громадян у складних економічних умовах під час воєнного стану в державі.

ВИКЛАД ОСНОВНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ

Людське життя неможливо без праці, яка є його основою. Праця забезпечує людину певною винагородою, що надає можливість одержувати необхідні засоби для існування та задоволення особистих потреб. Як засвідчує практика, рівень кваліфікації, професійні якості та здібності працівників відбиваються на рівні їх добробуту та положенні у суспільстві.

Відповідно до норм ст. 43 Конституції [2] "кожен має право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується" [2].

Застосування заробітної плати для оплати праці працівників є найбільш ефективним способом їх стимулювання до праці та використання їх потенціалу повною мірою. Значення заробітної плати залежить від декількох факторів, таких як кваліфікація робітників, складність роботи та умови її виконання, результати праці тощо.

У той же час, суми нарахованих працівникам доходів підлягають оподаткуванню (рис. 1),

а найбільша питома вага припадає на утримання ПДФО.

У цілому заробітна плата є важливою для працівників, роботодавців та держави за різних причин.

Працівники залежать від рівня заробітної плати, що проявляється у забезпеченні як власних потреб, так і потреб родини, у тому числі для задоволення базових з них (харчування, одяг, житло, медична допомога тощо).

Також заробітна плата може бути джерелом мотивації для працівників. Вона стимулює до більш ефективної та продуктивної роботи, що забезпечує більш високу оплату праці.

Для роботодавців заробітна плата є важливою складовою витрат на підприємстві. Визначення оптимального рівня оплати праці для працівників може бути складним завданням. Тому роботодавці повинні збалансувати оплату праці, щоб вона відповідала ефективності та результативності праці робітників, а також була конкурентоспроможною на ринку праці. Задоволені та мотивовані працівники сприяють підвищенню продуктивності праці на підприємстві, що також може позитивно вплинути на прибутковість та конкурентоспроможність підприємства.

Для держави заробітна плата має також велике значення. Вона стає значною частиною доходів населення і може вплинути на споживчі витрати, попит на товари та послуги та, відповідно, на рівень економічного зростання. Також держава отримує податки та обов'язкові внески, що сплачуються із заробітної плати. Вони є джерелом доходів для бюджету та фінансування різних сфер, таких як соціальна захищеність, охорона здоров'я, освіта тощо.

Податок є інструментом взаємовідносин між державою та суспільством. А відсутність податкової системи, або її незадовільне функціонування, ставить під сумнів існування держави, як суб'єкта економічних відносин.

Потрібно відмітити, що податки, як інструмент бюджетних надходжень, в тому чи іншому вигляді, існували ще за давніх часів. Їх еволюція відбувалась в залежності від соціально-економічного розвитку суспільства. Тож не викликає подиву різне ставлення науковців до

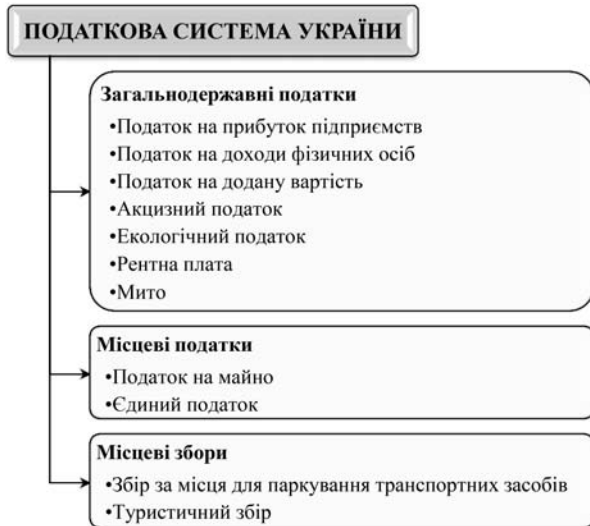


Рис. 2. Структура Податкової системи в Україні згідно ПКУ

Джерело: [4].

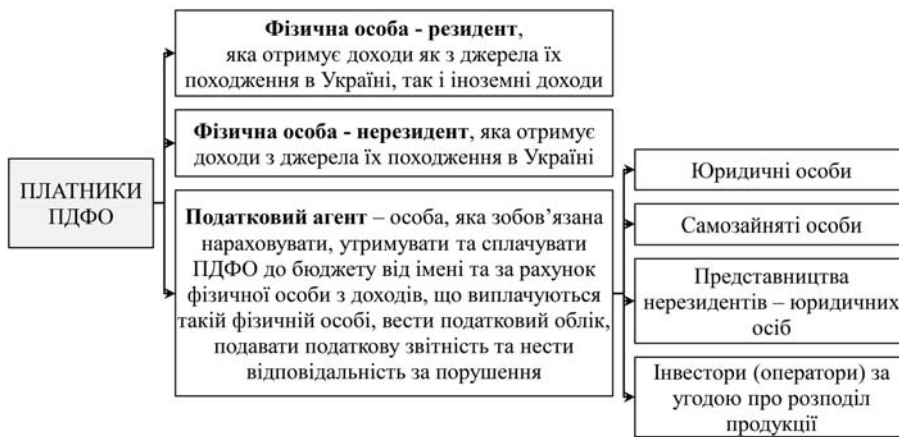


Рис. 3. Склад платників ПДФО

Джерело: [4].



Рис. 4. Об’єкт оподаткування ПДФО

Джерело: [4].

визначення податків, їх кількості, величини ставок тощо.

Склад податків та зборів, що формують податкову систему України встановлено вимогами ст. 9 та ст. 10 Податкового кодексу України (далі — ПКУ) [4]. Їх перелік наведений на рис. 2.

Необхідно відмітити, що наявна структура податкової системи існувала в Україні не завжди. Так, початок сучасної системи було покладено у 1991 році із прийняттям відповідних змін у законодавстві, на той час уже незалежної України.

На початок створення власної податкової системи налічувалась велика кількість податків і зборів: загальнодержавних — 29; місцевих — 16.

Значна кількість податків була не єдиною проблемою, адже кожний податок був введений в дію завдяки прийняттю окремих законодавчих актів. У свою чергу це призводило до помилок при їх стягванні. У результаті, через значну кількість податків, а також неоднозначне їх тлумачення виникало надмірне податкове навантаження на суб’єктів господарювання та суспільство. Як наслідок почала розвиватися "тіньова" економіка, що, в свою чергу, призвело до скорочення податкових надходжень до бюджету держави.

Переломним моментом у формуванні податкової системи України стало прийняття ПКУ [4] у 2010 році. Проведена реформа дозволила, з одного боку, систематизувати податки, а з іншого — поступово скорочувати їх кількість. Так, у 2011 році їх налічувалось: загальнодержавних — 18; місцевих — 5. У подальшому з 2015 р. їх кількість становила вже 7 та 4 відповідно, що відповідає поточній структурі податкової системи України.

Основним нормативно-правовим документом, що встановлює порядок обчислення та сплати податків в Україні є Податковий кодекс України [4].

Окреслимо елементи ПДФО для цілкового розуміння його змісту та механізму обрахунку та сплати відповідно до ПКУ [4].

Коло платників ПДФО визначено нормами ст. 162.1 ПКУ [4] та унаочнено на рис. 3.

Згідно норм ст. 162.2 ПКУ [4] "не є платником ПДФО нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України, щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи привілейованої до неї таким міжнародним договором діяльності" [4].

Нормами ст. 163.1.1 та ст. 163.1.2 ПКУ [4] означено об'єкт оподаткування ПДФО. Ці вимоги систематизовано на рис. 4.

З даних, наведених на рис. 1.14, простежується, що згідно ПКУ [4] у якості формування об'єкту оподаткування ПДФО може прийматися загальний місячний або річний оподатковуваний дохід, а саме:

1. Загальний місячний оподатковуваний дохід — складається із суми оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) протягом такого звітного податкового місяця [4].

2. Загальний річний оподатковуваний дохід — дорівнює сумі загальних місячних оподатковуваних доходів, іноземних доходів, отриманих протягом такого звітного податкового року, доходів, отриманих фізичною особою — підприємцем від провадження господарської діяльності та доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність [4].

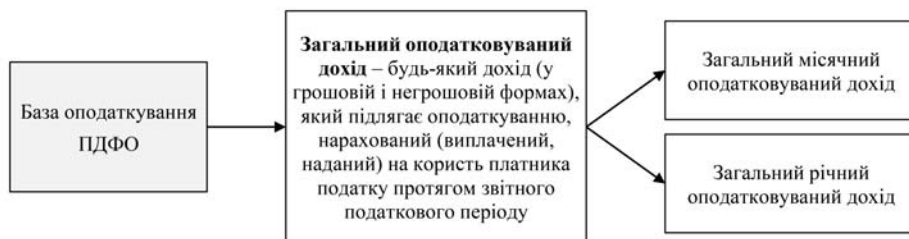


Рис. 5. База оподаткування ПДФО

Джерело: [4].

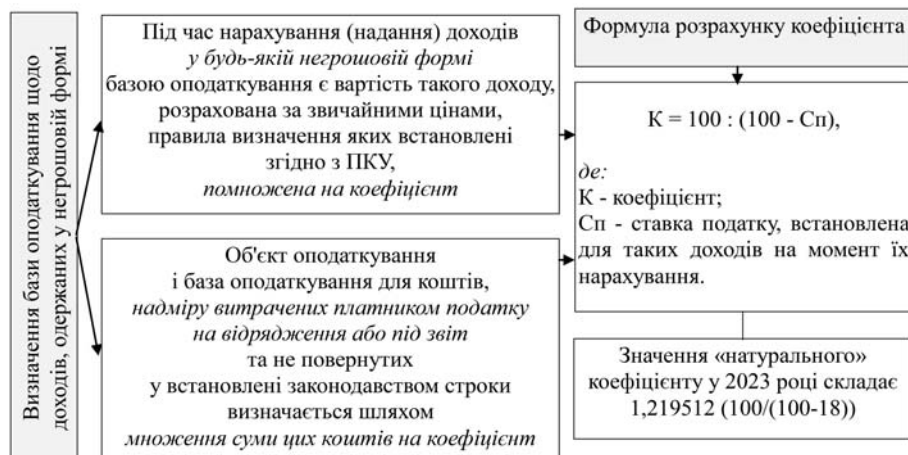


Рис. 6. Оподаткування ПДФО доходів, отриманих у негрошовій формі

Своєю чергою об'єкт оподаткування ПДФО має вирішальне значення при тлумаченні нормами ст. 164.1 ПКУ [4] сутності елементу "база оподаткування ПДФО", що наведено на рис. 5.

Варто зауважити, що згідно ст. 164.3 ПКУ: "при визначенні бази оподаткування враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах" [4].

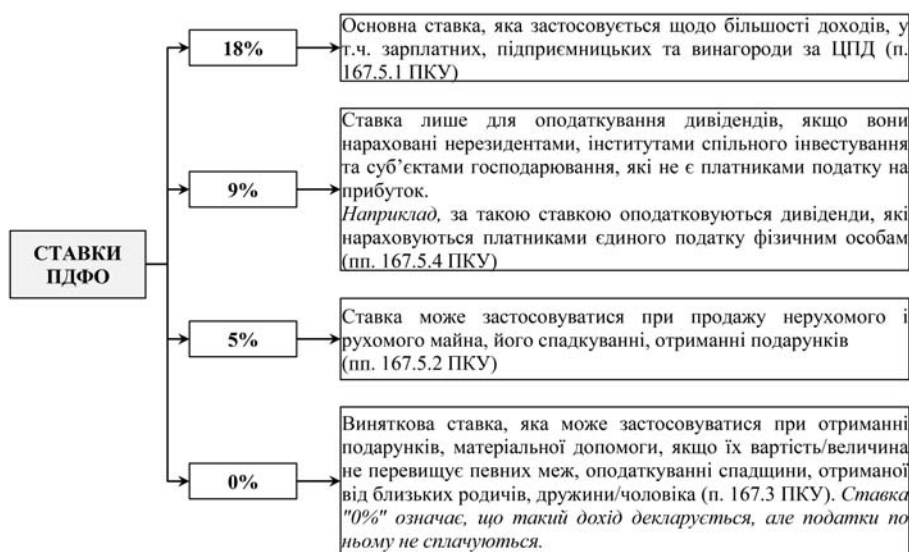


Рис. 7. Ставки оподаткування ПДФО

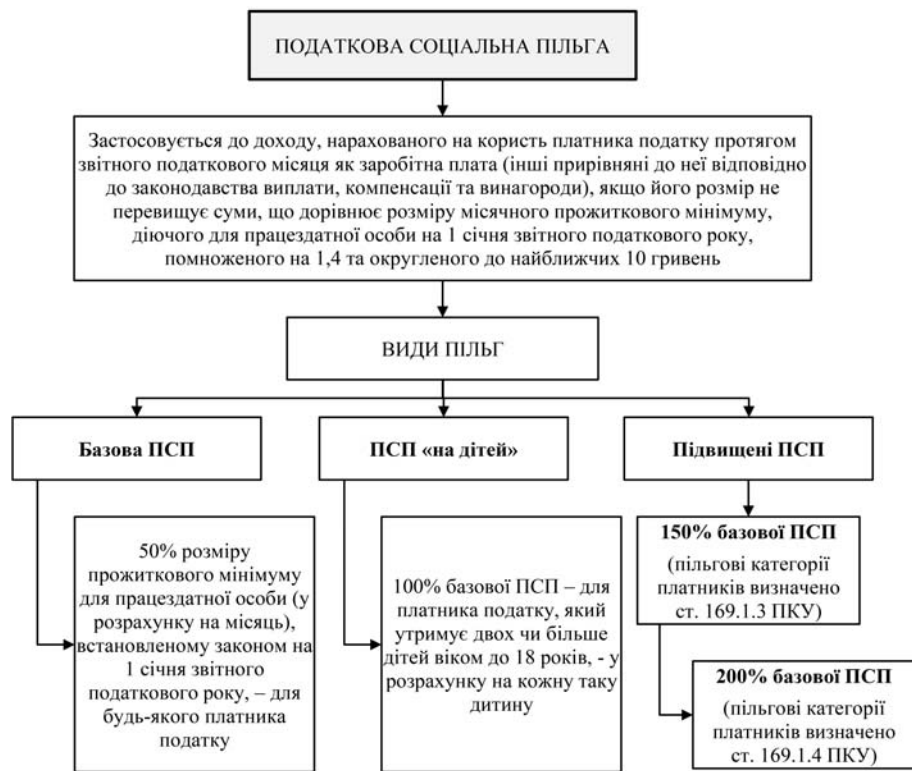


Рис. 8. Сутність ПСП, її види та випадки застосування

Джерело: [4].

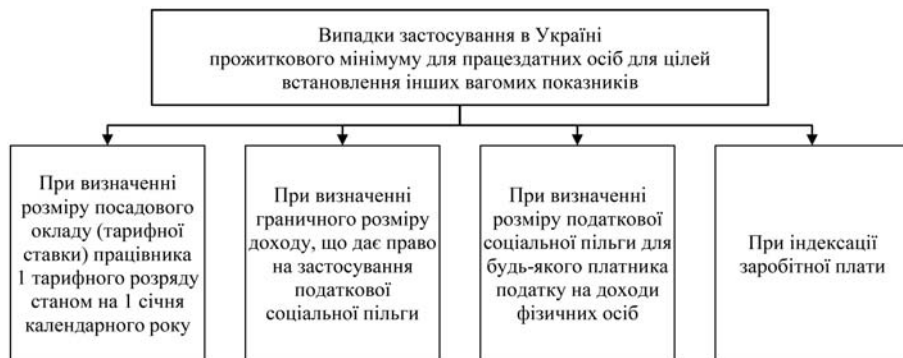


Рис. 9. Показники, устанавлення яких базується на величині прожиткового мінімуму для працездатних людей

Специфіку оподаткування ПДФО доходів, одержаних у негрошовій формі, зважаючи на вимоги ст. 164.5 ПКУ [4] окреслено на рис. 6.

мінімумом, що встановлюється для працездатних осіб Законами України [1; 3]. Цей взаємозв'язок окреслено на рис. 9.

Таблиця 1. Суми ПСП на 2023 р. та сума граничного розміру доходу для її застосування з урахуванням пільгових категорій працівників

Базова ПСП у 2023 р.	100% базової ПСП у 2023 р.	Підвищені ПСП у 2023 р.		ГРД для застосування ПСП у 2023 р.
		150% базової ПСП	200% базової ПСП	
1342,00 грн	1342,00 грн	1342,00 x 150% = 2013,00 грн	1240,50 x 200% = 2684,00 грн	2 684 грн × 1,4 ≈ 3760,00 грн
Застосовується до категорій платників податку, визначених п. 169.1.1 ПКУ	Застосовується до категорій платників податку, визначених п. 169.1.2 ПКУ	Застосовується до категорій платників податку, визначених п. 169.1.3 ПКУ	Застосовується до категорій платників податку, визначених п. 169.1.4 ПКУ	Розмір місячного прожиткового мінімуму, що діє для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн

Величини ставок ПДФО унормовано ст. 167 ПКУ [4] та наведено на рис. 7.

Крім того, вимогами ст. 165 ПКУ [4] виокремлено перелік доходів, що взагалі не обкладаються ПДФО. Тобто, відмінно від ставки ПДФО 0% такі доходи не потребують навіть декларування.

Наголосимо, що цілковитого звільнення в Україні від оподаткування ПДФО немає. Передбачено лише деяке послаблення від його тягаря для певних категорій та в окремих випадках. Це можливе завдяки застосуванню податкових соціальних пільг (далі — ПСП), на суму якої у чітко окреслених ПКУ [4] ситуаціях допускається зменшення суми загального оподаткованого доходу платників цього податку. Суть та види ПСП, а також випадки її можливого використання окреслено на рис. 8.

Зауважимо, що розрахунок ПСП ґрунтується на дотриманні вимог щодо не перевищення при цьому доходів працівників граничного розміру доходу (далі — ГРД), визначеного законодавчо. Остання категорія, своєю чергою, пов'язана із прожитковим

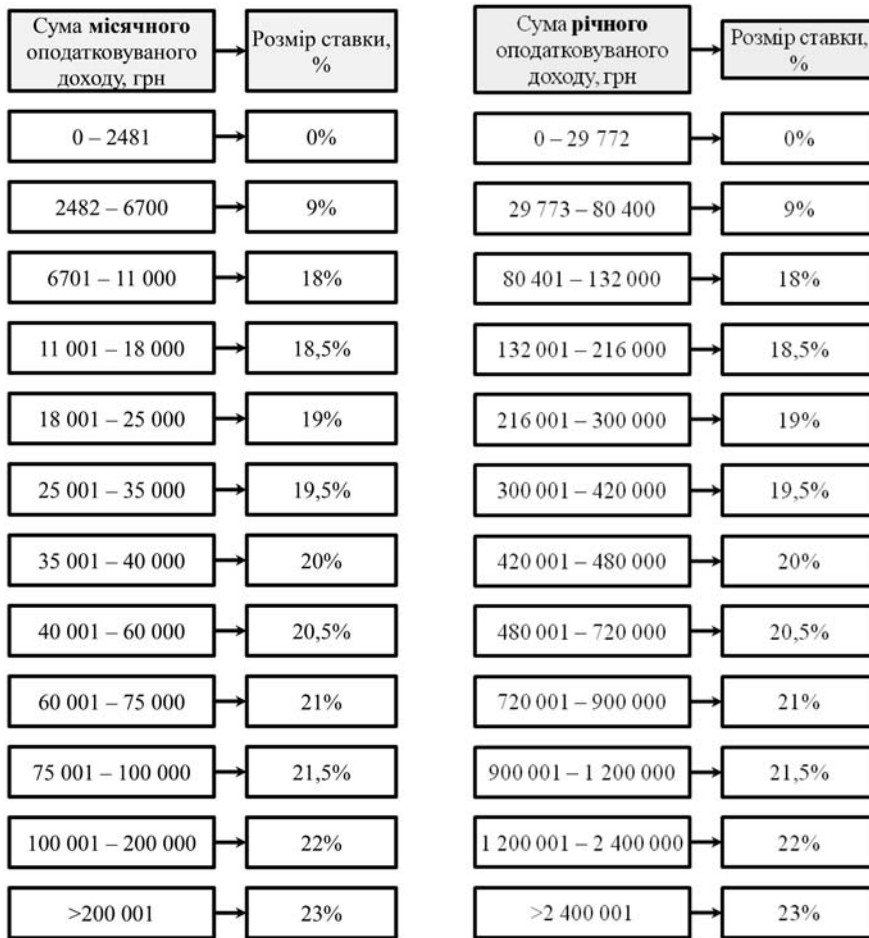


Рис. 10. Прогресивна шкала щомісячного та щорічного оподаткування ПДФО доходів працівників підприємств з урахуванням їх диференціації

Джерело: розроблено автором.

Право щодо можливості скористатися податковою соціальною пільгою у 2023 році детально окреслено у табл. 1.

Нині нагальними потребами держави є створення міцного економічного підґрунтя для інтеграції України до світового економічного простору. Крім того, для держави важливо забезпечити збалансований та сталий розвиток усіх сфер життя суспільства із узгодженням інтересів різних верств населення, що суттєво ускладняється введеним воєнним станом. Ключову роль у цьому сенсі повинна відігравати податкова система. Адже її призначення полягає не тільки у забезпеченні країни необхідними фінансовими ресурсами, а й сприяння вирішенню першочергових потреб економіки.

Початково загострення економічної ситуації в державі було обумовлено розповсюдженням стрімкими темпами у всьому світі COVID-19. Переломним моментом стало введення в країні воєнного стану внаслідок агресії РФ. Це покликало загострення не тільки економічної,

а й політичної ситуації в державі.

У наслідок вище зазначеного суттєва частка бізнес-структур у різних регіонах України нажалі опинилася здебільшого у таких станах:

- значно скоротили режим роботи;

- суттєво зменшили обсяги виробництва, адже реалізація стала вкрай низькою із-за перешкод щодо виходу на зовнішні ринки збуту;

- змушені були зупинити свою діяльність;

- взагалі були окуповані або навіть знищені.

У результаті окресленої ситуації значка кількість українців або опинилися безробітними, або втратили звичну для них величину доходу. Погіршує ситуацію ще й стрімка інфляція.

Тому неодмінним завданням уряду постає не виключно відновлення економіки держави, але й підтримка громадян як соціального, так і економічного характеру.

Варто зауважити, що у поточних обставинах в Україні

податковий тягар щодо оподаткування доходів працівників став дуже відчутним для обох сторін. Адже вимушене зменшення заробітної плати працівників з урахуванням інфляції й так суттєво скорочує рівень життя громадян. При цьому їх доходи продовжують оподатковуватися без будь-якого пом'якшення.

З іншого боку роботодавці змушені скорочувати фонд оплати праці, щоб в меншій сумі сплачувати ЄСВ, адже збитковість підприємств стає дедалі відчутною. Це можливо або завдяки скороченню кількості робочого часу персоналу або навіть взагалі їх чисельності.

Визначено, що велика частка країн з розвинутою ринковою економікою (членів ЄС) при оподаткуванні ПДФО ураховують диференціацію величин доходів, одержаних працівниками. Тобто, із збільшенням суми доходів працівників зростає і ставка податку. Крім того, оподаткування їх доходів відбувається одноразово, адже базою оподаткування виступає в цьому сенсі їхній сукупний річний дохід.

Ураховуючи наведене доцільним видається "пом'якшення" підходів до оподаткування ПДФО доходів працівників з урахуванням досвіду країн з розвинутою ринковою економікою.

Для цього, як здається, можливим є застосування двох підходів:

1) "пом'якшення" щомісячного оподаткування доходів працівників з урахуванням градації їх доходів;

2) уведення в Україні щорічного оподаткування сукупного річного доходу працівників з урахуванням його диференціації.

Окреслимо пропозиції щодо "пом'якшення" щомісячного та щорічного оподаткування доходів працівників з урахуванням градації їх доходів. Для цього рекомендуємо застосування розроблених шкал, наведених на рис. 10. Під час розробки шкали ураховано рівні мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму в Україні.

При застосуванні щорічного оподаткування сукупного річного доходу працівників пропонуємо здійснювати утримання ПДФО із доходів працівників щомісячно, але із перерахуванням його величини наприкінці року. Це дозволить звільнити працівників необхідності самостійного накопичення коштів для сплати податку. У той же час, якщо по завершенню звітного року сума оподаткованого доходу виявиться меншою, ніж прогнозована ставка, що застосовувалась з метою оподаткування, то така "зайво" утримана сума ПДФО буде повернена працівникові.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Застосування рекомендованих підходів щодо прогресивного оподаткування ПДФО доходів працівників дозволить досягти:

1) "пом'якшення" оподаткування доходів працівників із мінімальною заробітною платою, а також тих, хто працює не повний робочий день (тиждень);

2) збільшити кількість надходжень до бюджету України завдяки застосування зростаючої ставки ПДФО пропорційне збільшенню величині доходів працівників. Тобто, за рахунок більш забезпечених верств населення;

3) при застосуванні щорічного оподаткування ПДФО доходів працівників суттєво полегшиться робота бухгалтерів та контролюючих органів.

Метою подальших досліджень є розробка рекомендацій щодо перегляду та уточнення складу працівників підприємств, які мають право на підвищені податкові соціальні пільги, що надає їм право на зменшення суми ПДФО під

час оподаткування їх доходів. Цю тезу можна обґрунтувати тим, що згідно норм п.п. 169.1.4 ПКУ [4] податкова соціальна пільга у розмірі 200% надається платникам податку, серед яких, наприклад, наступні категорії: Герой України, Радянського Союзу, Соціалістичної Праці або повний кавалер ордена Слави чи ордена Трудової Слави; учасником бойових дій під час Другої світової війни або особи, які у період Другої світової війни працювала в тилу тощо.

Однак вище зазначені категорії пільговиків, які мають згідно ПКУ право на підвищену ПСП у розмірі 200% вже тривалий час не працюють на підприємствах. У той же час в Україні спочатку внаслідок АТО, а потім через війну з'явилися категорії осіб, які могли б мати право на таку пільгу.

Література:

1. Закон України "Про Державний бюджет України на 2023 рік" від 03 листопада 2022 року № 2710-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text>

2. Конституція України, затверджена наказом ВРУ від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР, зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

3. Закон України "Про прожитковий мінімум" від 15.07.1999 р. № 966-ХІV-ВР, зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/966-14#Text>

4. Податковий кодекс України від 02.12.10 р. № 2755-VI, зі змінами та доповненнями. — URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2022), The Law of Ukraine "About the State Budget of Ukraine for 2023", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text> (Accessed 03 November 2023).

2. The Verkhovna Rada of Ukraine (1996), "Constitution of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (Accessed 03 November 2023).

3. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "About the living wage", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/966-14#Text> (Accessed 03 November 2023).

4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine "Tax Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 03 November 2023).

Стаття надійшла до редакції 08.11.2023 р.