

# ФИНАНСЫ, ДЕНЕЖНОЕ ОБРАЩЕНИЕ И КРЕДИТ

УДК 331.2:336.22

## НАЛОГИ НА ФОНД ОПЛАТЫ ТРУДА КАК ОСНОВНАЯ СОСТАВЛЯЮЩАЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ УКРАИНЫ

**Н.В. ИВАНЧУК**

*Национальный университет «Острожская академия»,  
г. Острог, Украина*

**Введение.** В современных условиях оптимизация налогообложения фонда оплаты труда выступает важнейшим фактором уменьшения тенезации экономики, а также обеспечения роста поступлений в целевые фонды и местные бюджеты. При этом выбор необходимых рычагов налоговой политики в сфере налогообложения должен осуществляться в зависимости от того, как распределяется налоговая нагрузка между плательщиками.

Исследованию фонда оплаты труда посвящены работы О.В. Гамовой, Н.Н. Дмитренко, Г.Я. Кучер, В.Д. Лагутина, Дж. Р. Мак–Куллоха, Ю.В. Малаховского, С.В. Мочерного, Дж.С. Милля, О.В. Павловской, К.С. Салыги. Но вместе с тем в этих трудах отсутствует рассмотрение фонда оплаты труда как базы налогообложения.

Исследование подходов к оптимизации налогообложения предприятий осуществлялось в трудах таких ученых, как Б.А. Букач, В.П. Вишневикий, Д.Е. Малыгин, С. Михайленко, А.А. Спиридонов, но обязательным платежам из фонда оплаты труда не уделяется должного внимания, и предлагаются достаточно сложные экономико–математические модели для оптимизации налогообложения предприятий. Ю.А. Петров предлагает модель полных ставок налогообложения труда на примере российской экономики, которой предшествуют многие другие модели и особенности российского налогового законодательства. Г. Гендлер и А. Скрипник предлагают свой подход к определению размера единой ставки социальных платежей для легализации фонда оплаты труда, однако использованная методика расчетов содержит существенные неточности и не полностью соответствует действительному механизму налогообложения фонда оплаты труда в Украине [14, с.23]. Поэтому существует необходимость в разработке модели оптимизации ставки социальных налогов, которая способна учитывать реальные требования законодательства по их исчислению, а также быть простой в понимании.

Цель исследования заключается в оценке роли налогообложения фонда оплаты труда в налоговой системе Украины, а также выборе ставок социальных налогов и налога на доходы физических лиц, которые обеспечат легализацию фонда оплаты труда и прирост налоговых поступлений.

**Результаты и их обсуждение.** Налогообложение фонда оплаты труда в Украине на современном этапе состоит из начисления единого социального взноса, осуществляемого за счет средств работодателя, а также удержаний из заработной платы наемных работников, к которым относятся единый социальный взнос и налог на доходы физических лиц. Все эти три обязательных платежа выступают налогами на фонд оплаты труда предприятия.

Ставки единого социального взноса для работодателей установлены соответственно с классами их профессионального риска производства и вида экономической деятельности. При этом они колеблются от 36,76 % для первого класса до 49,7 % для 67 класса профессионального риска производства. Для гражданско–правовых договоров ставка социального взноса составляет 34,7 %.

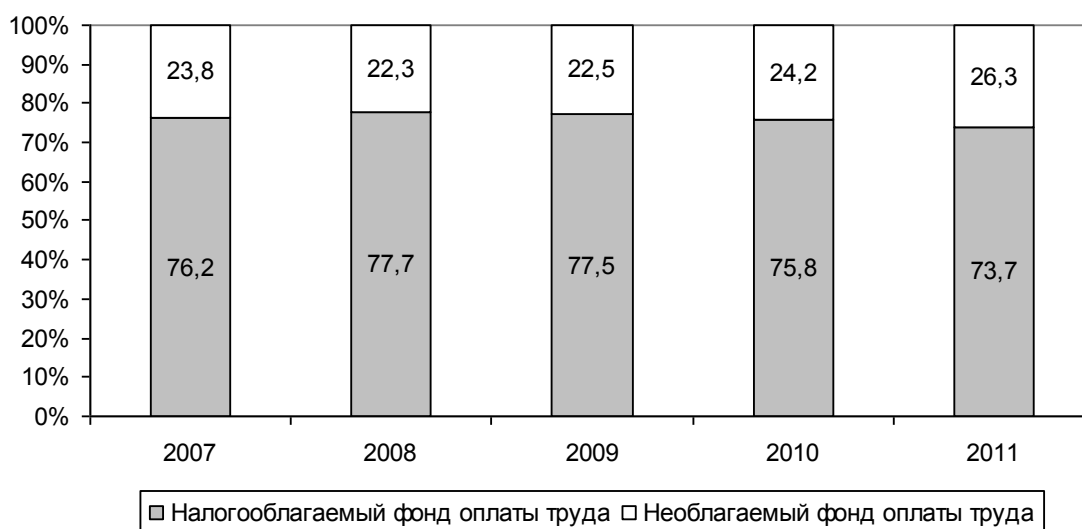
Наемные работники уплачивают единый социальный взнос в размере 3,6 %, физические лица, которые выполняют работы по гражданско–правовым договорам – 2,6 %, а государственные служащие – 6,1 %.

Максимальная величина базы начисления единого взноса равняется 17 размерам прожиточного минимума для трудоспособных лиц.

Налог на доходы физических лиц удерживается из заработной платы работников по ставке 15 % (если размер начисленной заработной платы не превышает 10–тикратный размер минимальной заработной платы) и 17 % (если размер начисленной заработной платы превышает 10–тикратный размер минимальной заработной платы).

Закономерности формирования фонда оплаты труда и его величина выступают решающими факторами при определении суммы налогов, для которых фонд оплаты труда выступает базой налогообложения. Так как для социальных взносов существует предельный размер базы, то на определенную часть фонда оплаты труда социальные налоги не начисляются.

В Украине наблюдается тенденция к доминированию именно налогооблагаемого фонда оплаты труда (рис. 1), доля которого, однако, стабильно снижается. В частности, в 2007 году она составляла 76,2 %, тогда как в 2011 году упала до 73,7 %. При этом удельный вес необлагаемого социальными взносами фонда оплаты труда возрос за анализируемый период от 23,8 до 26,3 %.



**Рисунок 1 – Структура фонда оплаты труда Украины в 2007–2011 гг.**

Источник: [1–4; 12–13]

Структура фонда оплаты труда в Украине по видам субъектов убеждает в том, что доля фонда оплаты труда предприятий остается доминирующей, хотя имеет тенденцию к снижению. В частности, в 2007 году она составляла 52,8 %, тогда как в 2011 году уменьшилась до уровня 49,5 %. Соответственно отмечался рост фонда оплаты труда в непредпринимательском секторе, который включает банки, учреждения, физических лиц–предпринимателей и юридических лиц, занимающихся некоммерческой деятельностью.

Однако можно утверждать, что основной категорией субъектов, обеспечивающих формирование фонда оплаты труда в Украине, были и остаются предприятия.

Исследование структуры фонда оплаты труда в зависимости от размеров предприятий показало, что крупные предприятия доминировали в его формировании. Это подтверждает то, что в 2007 году их доля составляла 52,2%, а в 2011 году выросла до 58,4 %. При этом в течение 2007–2011 годов наблюдалось стабильное вытеснение доли среднего бизнеса (с 33,3 до 26,3 %) и незначительный рост удельного веса фонда оплаты труда малых предприятий (с 14,6 % до 15,3 %).

Общий уровень налогов в экономике страны отражается их долей в валовом внутреннем продукте как основном источнике финансовых ресурсов национальной экономики.

Согласно данным Международного валютного фонда, в Украине наблюдается тенденция к росту удельного веса налоговых поступлений в ВВП, за исключением 2009 года, когда существенное влияние на налоговые поступления оказывал финансово–экономический кризис. В 2007 году доля налогов в ВВП Украины составляла 36,5 %, в 2008 году – 37,8 %, затем произошло ее снижение в 2009 году до уровня 36,9 %, после чего она вновь выросла, и в 2012 году достигла 40,1 % от общей величины валового внутреннего продукта страны.

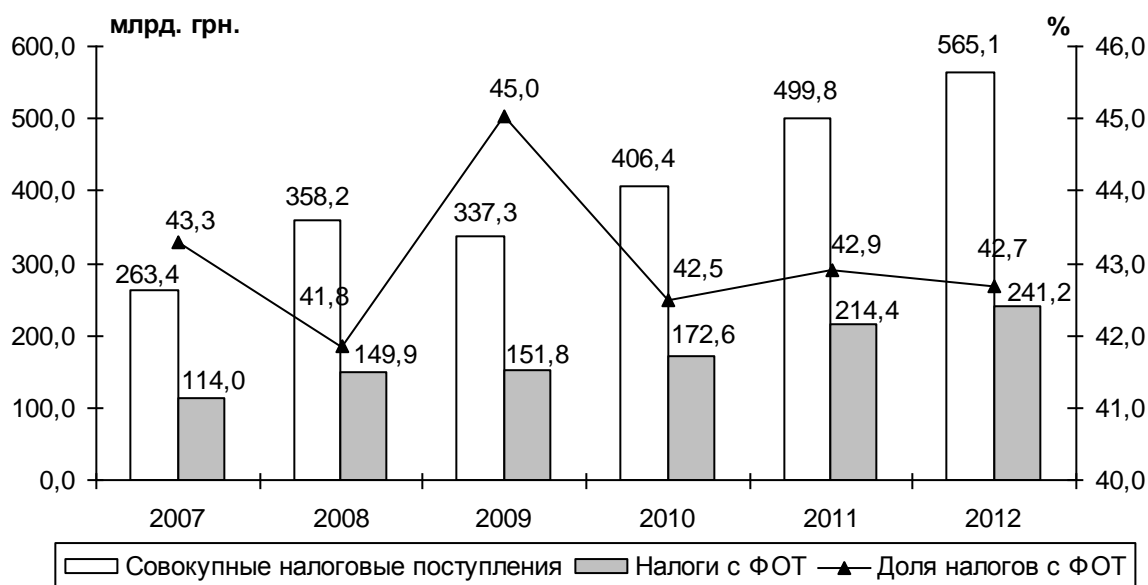
Приоритетная роль в налоговых поступлениях принадлежала социальным налогам, поскольку их доля в ВВП была наибольшей. За весь анализируемый период она выросла с 11,5 до 13,3 %. На втором месте был НДС (удельный вес возрос от 8,2 до 10,4 %), а на третьем – налог на доходы физических лиц (доля увеличилась с 4,8 до 4,9 %). В совокупности эти налоги формировали в 2007 году 67,2 %, а в 2012 году – 71 % налоговых поступлений в Украине.

Анализ структуры налога на доходы физических лиц в Украине показал, что большая его часть выплачивалась с заработной платы. Вместе с тем следует отметить снижение удельного веса нало-

га на доходы физических лиц, уплаченного из фонда оплаты труда наемных работников, начиная с 2010 года. В течение 2007–2009 годов его доля выросла с 90 до 92,2 %, тогда как в 2010 году упала на 0,9 %, в 2011 году – на 2,9 %, а в 2012 году – на 9,3 %, достигнув 79,1 %.

Наиболее стремительное снижение началось именно с 2011 года, то есть после того, как было введено прогрессивное налогообложение доходов физических лиц. Все это свидетельствует о том, что в результате таких действий произошел более стремительный рост налога на доходы физических лиц, который уплачивался за счет источников дохода, отличных от заработной платы. В таком случае можно предположить, что заработная плата наемного физического лица была значительно меньше, чем у того человека, который получал доходы, отличные от зарплаты.

Как видно из проведенных расчетов (рис. 2), если выделить отдельно налоги с фонда оплаты труда, то можно сказать, что они играли основную роль в налоговой системе Украины.



**Рисунок 2 – Доля налогов на фонд оплаты труда (ФОТ) в общих налоговых поступлениях Украины в 2007–2012 гг.**

Источник: [6–11; 15–17]

Общая сумма налоговых поступлений имела тенденцию к росту в течение исследуемого периода за исключением 2009 года, однако сумма налогов с фонда оплаты труда в этом году не уменьшилась, а возросла, хотя незначительно. В 2007 году налоговые поступления составляли 263,4 млрд. грн., а в 2012 году выросли до 565,1 млрд. грн., или в 2,2 раза, тогда как налоги на фонд оплаты труда увеличились с 114 до 241,2 млрд. грн., то есть в 2,1 раза. Таким образом, за весь исследуемый период последние выросли менее стремительно, чем совокупные налоговые поступления, что соответственно отразилось на снижении их удельного веса с 43,3 до 42,7 % в 2012 году по сравнению с 2007 годом.

В течение 2007–2012 гг. доля налогов на фонд оплаты труда составляла не меньше, чем 41,8 %, а максимальная ее величина пришлась на 2009 год (45 %). В том же году общий фонд оплаты труда в Украине уменьшился на 3 %, тогда как фонд оплаты труда предприятий – на 4 % по сравнению с 2008 годом. Одновременно величина налогов на фонд оплаты труда возросла на 1,3 %. Хотя база налогообложения уменьшилась, достичь роста социальных взносов удалось за счет законодательного повышения ставок удержаний и начислений в Фонд общеобязательного государственного социального страхования Украины на случай безработицы в 2009 году. Так как ставки налога на доходы физических лиц не менялись в 2009 году по сравнению с 2008 годом, то при уменьшении фонда оплаты труда в экономике его величина также снизилась. Таким образом, в кризисный 2009 год рост общей величины и удельного веса налогов с фонда оплаты труда было достигнуто за счет повышения ставок социальных взносов.

Структура налогов на фонд оплаты труда характеризовалась преобладанием социальных начислений, доля которых в течение исследуемого периода имела тенденцию к постоянному росту и увеличилась с 65,2 % в 2007 году до 71,2 % в 2012 году. На втором месте находился налог на

доходы физических лиц, удельный вес которого в 2007–2012 гг. снизился от 27,5 до 22,6 %. Произошло также снижение удельного веса социальных удержаний, начиная с 2009 года. В 2007 году он составлял 7,3 %, а в 2012 году достиг 6,2 %.

Таким образом, на макроуровне в Украине наблюдался рост доли социальных налогов с фонда оплаты труда, уплаченных за счет работодателя и вытеснение доли налогов с наемных работников (социальных удержаний и налога на доходы физических лиц). Однако если смотреть на эти налоги с точки зрения того, куда они поступают, то естественно наблюдается доминирование платежей в целевые фонды, то есть социальных налогов. В частности, в 2007 году они формировали 72,5 % налогов с фонда оплаты труда в Украине, в 2008 году несколько меньше – 72 %, в 2009–2010 гг. их доля была на уровне 73 %, а затем она начала ежегодно расти, достигнув 77,4 % в 2012 году.

Также следует отметить, что в 2007 году доля работодателя в общей сумме социальных налогов составляла 89,9 %, а наемного работника – 10,1 %. В 2008 году пропорции перераспределения несколько изменились в сторону уменьшения доли работодателя на 1% и соответствующего увеличения удельного веса наемного работника. Начиная с 2009 года, доля работодателя начала повышаться, достигнув 92 % в 2012 году при удельном весе наемного работника 8%. Поэтому именно на социальные начисления следует обратить внимание при определении возможных направлений перераспределения налоговой нагрузки, поскольку сокращение заработной платы, в первую очередь, выгодно именно для работодателя.

Однако несмотря на доминирование социальных взносов в налоговых поступлениях Украины, целевые фонды не получают достаточного объема необходимых средств, и в первую очередь эта проблема особенно актуальна для Пенсионного фонда.

Согласно отчетам об исполнении бюджета Пенсионного фонда Украины в 2007 году сумма непогашенной ссуды из Государственного бюджета на покрытие кассовых разрывов составляла 2,4 млрд. грн., в 2008 году – 6 млрд. грн. С 2009 года отдельной строкой начала отображаться также сумма дотации из Государственного бюджета Украины для покрытия дефицита средств Пенсионного фонда. С учетом этой дотации и непогашенной ссуды дефицит составлял 31,1 млрд. грн. в 2009 году, в 2010 году – 34,5 млрд. грн., в 2011 году – 30,1 млрд. грн., в 2012 году – 27,2 млрд. грн.

Однако средства из Государственного бюджета выделяются Пенсионному фонду не только в виде дотаций на покрытие дефицита и краткосрочных ссуд, но и как дотации на выплату пенсий, надбавок и повышений к пенсиям, назначенным по разным пенсионным программам. Кроме того, Пенсионный фонд также получает средства от других целевых фондов, в частности, Фонда обязательного государственного социального страхования Украины на случай безработицы и Фонда социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний Украины.

И поэтому целесообразно определить фактический дефицит Пенсионного фонда Украины на основе сравнения его собственных поступлений и осуществляемых расходов в соответствии с его полномочиями.

Таким образом, фактическая нехватка средств Пенсионного фонда намного выше, причем в 2012 году она еще больше выросла, по сравнению с 2011–м. В частности, в 2007 году дефицит собственных поступлений Пенсионного фонда составлял 24,4 млрд. грн. (32,3 % от собственных поступлений), в 2008 году – 48,4 млрд. грн. (47,5 %), в 2009 году – 65,8 млрд. грн. (66%), в 2010 году – 72,1 млрд. грн. (60,4 %). В 2011 году состоялось его уменьшение до 71,7 млрд. грн. (51,5 % от собственных поступлений), а в 2012 году – рост до 75,7 млрд. грн. (47,9 % от собственных поступлений). Таким образом, в течение 2007–2012 годов дефицит собственных средств Пенсионного фонда вырос в 3,1 раза. И основной причиной этой ситуации выступали неоптимальные ставки налогообложения фонда оплаты труда, которые способствовали сокращению заработной платы на предприятиях.

Сегодня можно утверждать, что теннизация части фонда оплаты труда или использования неоформленных работников на предприятиях происходит потому, что она выгодна для этих субъектов, поскольку позволяет сэкономить часть своих денежных средств.

При теннизации сначала возникает экономия на удержаниях, поскольку без их уплаты работодатель фактически ориентируется только на целевую сумму чистой заработной платы, которая будет выплачиваться работнику. Также возникает экономия на социальных начислениях, которые осуществляются за счет работодателя.

Размер этой экономии мы выразим в виде детерминированной экономико–математической модели финансовой выгоды предприятия от теннизации фонда оплаты труда.

Учитывая современные особенности налогообложения фонда оплаты труда в Украине, совокупная экономия предприятия на обязательных платежах ( $TE$ ) при тенизации составит:

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

где  $NF$  – сумма скрытого фонда оплаты труда;

$x_1$  – ставка начислений на фонд оплаты труда в десятичном выражении;

$x_2$  – ставка удержаний единого социального взноса в десятичном выражении;

$x_3$  – ставка налога на доходы физических лиц в десятичном выражении.

Однако прирост фактического чистой прибыли предприятия не будет равен определенной выше экономии, поскольку тенизация заработной платы приводит к уменьшению официально указанных расходов, увеличивая тем самым базу обложения налогом на прибыль при условии неизменности отраженных доходов предприятия.

После математических преобразований и учета взаимосвязи между показателями, прирост фактического чистой прибыли предприятия ( $\Delta NPr$ ) при тенизации фонда оплаты труда составит:

$$\Delta NPr = NPr_3 - NPr_1 = TE + t\Delta B, \quad (2)$$

где  $t$  – ставка налога на прибыль в десятичном выражении;

$\Delta B$  – изменение официальных затрат при тенизации ( $\Delta B < 0$  та  $\Delta B = -(NF + TE)$ ).

Исходя из выведенных зависимостей, предприятию будет невыгодно скрывать фонд оплаты труда, если полученный им прирост фактической чистой прибыли приобретет отрицательное значение, а потому условием детенизации заработной платы будет выражение:

$$TE + t\Delta B \leq 0 \quad (3)$$

Решение неравенства имеет вид:

$$x_1 \leq \frac{x_2 \cdot x_3 - x_2 - x_3 + t}{(1 - t)} \quad (4)$$

Решив это неравенство относительно ставок удержаний и налога на прибыль, которые действовали в 2012 году, получим  $x_1 \leq 3,7\%$ , то есть для легализации заработной платы необходимо установить для работодателей ставку начислений единого социального взноса в размере, не превышающем 3,7%, но при этом полностью лишив их возможности скрывать свои доходы. Вместе с этим следует отметить, что на сегодня в Украине принять такую низкую ставку начислений невозможно, поскольку она не сможет покрыть необходимые поступления в Пенсионный фонд, принимая во внимание фактическую величину фонда оплаты труда после его легализации.

Расчет предельной ставки начислений в ретроспективе показал, что в 2007–2008 гг. она составляла 9,4%, в 2009 году – 9,3%, в 2011 году – 6,3%, тогда как в 2012 году – 3,7%, а в 2013 году – 1,2%. То есть всегда эта ставка была намного меньше, чем установленная законодательством.

Все это дает основания утверждать о том, что налогообложение фонда оплаты труда предприятий Украины не является эффективным. Оно привело к росту заинтересованности предприятий в сокрытии фонда оплаты труда, чему способствовало также параллельное снижение ставки налога на прибыль.

Указанная модель касается тех сумм сокрытия заработной платы, которые не попадают под прогрессивную ставку налога на доходы физических лиц. Нет сомнения в том, что предпринимательский сектор более подвержен сокрытию заработной платы, в частности, малый и средний бизнес, чьи фактические возможности выплаты заработной платы значительно меньше, чем на больших субъектах хозяйствования. Кроме того, оценки ученых позволяют сделать вывод о том, что теневая заработная плата в среднем по Украине составляет 50% от размера легальной [5]. Если это учесть, то получается, что в целом по предприятиям фактическая среднемесячная выплата для

наемного работника меньше, чем 10 минимальных заработных плат – границы, при превышении которой применяется повышенная ставка налога на доходы физических лиц в размере 17%.

Использование модели показало, что современные рекомендации по реформированию налогообложения фонда оплаты труда являются неэффективными, поскольку они не способны привести к его удовлетворительной легализации и дать реальный прирост денежных доходов для государства. Положительным моментом является внедрение большей прогрессивности в налогообложении доходов физических лиц, особенно это касается заработной платы, которая должна облагаться по более низким ставкам, чем нетрудовые доходы.

**Выводы.** На основании расчетов модели мы предлагаем установить ставку социального налога с фонда оплаты труда в размере 26%, то есть для наемного работника – 3,6 %, а работодателя – 22,4 %.

Вместе с этим налог на доходы физических лиц из заработной платы необходимо установить в размере 0 % (для доходов, которые не превышают 1,4 размера прожиточного минимума для трудоспособных лиц); 13 % (для доходов, которые превышают 1,4 размера прожиточного минимума, но не превышают 5 прожиточных минимумов); 15 % (для доходов, которые превышают 5 прожиточных минимумов, но не превышают 10 прожиточных минимумов) и 17% (для доходов, превышающих 10 прожиточных минимумов).

Для нетрудовых доходов необходимо применять ставки по ныне действующим условиям, включая право на налоговую социальную льготу: по ставке 15% облагать доход, не превышающий 10 минимальных заработных плат, и по ставке 17% – доход, превышающий указанную величину.

Однако такое снижение ставок налога на доходы физических лиц требует повышения налога на прибыль до 31,5 %, а также отмены ограничений по базе начисления единого социального взноса.

Использование указанных ставок в разработанной нами модели показало, что значительно снижается заинтересованность в тенезации фонда оплаты труда. При этом в 2011 году сумма социальных налогов могла бы возрасти на 16,1 % по сравнению с фактическим показателем, прирост налога на доходы физических лиц мог бы составить 25,7%, а налога на прибыль – 40%.

Однако даже без учета поступлений налога на прибыль, налоги на фонд оплаты труда вследствие снижения ставок позволили бы дополнительно аккумулировать средства в размере 39,6 млрд. грн., или 131,6 % официального дефицита Пенсионного фонда и 55,2 % его реальной нехватки собственных поступлений в 2011 году.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Украина. Постановления. Про виконання бюджету Фонду та регіональних програм щодо відновлення здоров'я застрахованих осіб та членів їх сімей за 2007 рік [Электронный ресурс]: [принято правлением Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности 2 апреля 2008 года]. – Режим доступа: [http://www.fse.gov.ua/fse/control/uk/publish/article?art\\_id=123018&cat\\_id=123015](http://www.fse.gov.ua/fse/control/uk/publish/article?art_id=123018&cat_id=123015). – Дата доступа: 09.10.2013.
2. Украина. Постановления. Про виконання бюджету Фонду та регіональних програм щодо відновлення здоров'я застрахованих осіб та членів їх сімей за 2009 рік [Электронный ресурс]: [принято правлением Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности 15 апреля 2010 года]. – Режим доступа: [http://www.fse.gov.ua/fse/control/uk/publish/article?art\\_id=352340&cat\\_id=352337](http://www.fse.gov.ua/fse/control/uk/publish/article?art_id=352340&cat_id=352337). – Дата доступа: 09.10.2013.
3. Украина. Постановления. Про виконання бюджету Фонду та регіональних програм щодо відновлення здоров'я застрахованих осіб та членів їх сімей за 2010 рік [Электронный ресурс]: [принято правлением Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности 4 марта 2011 года]. – Режим доступа: [http://www.fse.gov.ua/fse/control/uk/publish/article?art\\_id=421960&cat\\_id=421951](http://www.fse.gov.ua/fse/control/uk/publish/article?art_id=421960&cat_id=421951). – Дата доступа: 09.10.2013.
4. Украина. Постановления. Про виконання бюджету Фонду та регіональних програм щодо відновлення здоров'я застрахованих осіб та членів їх сімей за 2011 рік [Электронный ресурс]: [принято правлением Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности 3 апреля 2012 года]. – Режим доступа: [http://www.fse.gov.ua/fse/control/uk/publish/article?art\\_id=544498&cat\\_id=510586](http://www.fse.gov.ua/fse/control/uk/publish/article?art_id=544498&cat_id=510586). – Дата доступа: 09.10.2013.
5. Заробітна плата в Україні: на шляху до економічного зростання і добробуту [Электронный ресурс] // Національна безпека і оборона. – 2010. – № 7. – Режим доступа: [http://www.razumkov.org.ua/ukr/files/category\\_journal/NSD118\\_ukr\\_1.pdf](http://www.razumkov.org.ua/ukr/files/category_journal/NSD118_ukr_1.pdf). – Дата доступа: 13.08.2013.
6. Звіт про виконання Державного бюджету України за 2007 рік [Электронный ресурс] // Комітет Верховної Ради України з питань бюджету. – Режим доступа: <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>. – Дата доступа: 24.05.2011.
7. Звіт про виконання Державного бюджету України за 2008 рік [Электронный ресурс] // Комітет Верховної Ради України з питань бюджету. – Режим доступа: <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>. – Дата доступа: 24.05.2011.

8. Звіт про виконання Державного бюджету України за 2009 рік [Електронний ресурс] // Комітет Верховної Ради України з питань бюджету. – Режим доступу: <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>. – Дата доступу: 24.05.2011.
9. Звіт про виконання Державного бюджету України за 2010 рік [Електронний ресурс] // Комітет Верховної Ради України з питань бюджету. – Режим доступу: <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>. – Дата доступу: 24.05.2011.
10. Звіт про виконання Державного бюджету України за 2011 рік [Електронний ресурс] // Державна казначейська служба України. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>. – Дата доступу: 13.08.2013.
11. Звіт про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2012 рік» [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=364385&cat\\_id=77440](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=364385&cat_id=77440). – Дата доступу: 13.08.2013.
12. Національні рахунки України за 2010 рік [Електронний ресурс] // Державна служба статистики України. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>. – Дата доступу: 09.10.2013.
13. Національні рахунки України за 2011 рік [Електронний ресурс] // Державна служба статистики України. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>. – Дата доступу: 09.10.2013.
14. Скрипник, А. Оцінка податкового навантаження і детінізація фонду оплати праці / А. Скрипник, Г. Гендлер // Економіка України. – 2007. – №5. – С.17–25.
15. Ukraine: Request for Stand-by Arrangement – Staff Report; Staff Supplement; Press Release on the Executive Board Discussion, and Statement by the Executive Director for Ukraine. IMF Country Report No. 08/384 [Електронний ресурс] // IMF. – Режим доступу: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2008/cr08384.pdf>. – Дата доступу: 09.10.2013.
16. Ukraine – Request for Stand-By Arrangement and Cancellation of Current Arrangement Staff Report; Staff Supplement; Press Release on the Executive Board Discussion. IMF Country Report No. 10/262 [Електронний ресурс] // IMF. – Режим доступу: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2010/cr10262.pdf>. – Дата доступу: 09.10.2013.
17. Ukraine 2012 Article IV Consultation. IMF Country Report No. 12/315 [Електронний ресурс] // IMF. – Режим доступу: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2012/cr12315.pdf>. – Дата доступу: 09.10.2013.

## TAXES ON PAYROLL AS THE MAIN COMPONENT OF THE TAX SYSTEM OF UKRAINE

N. V. IVANCHUK

### *Summary*

In the article the payroll has been investigated as a tax base and payroll formation peculiarities in Ukraine have been defined. Taxes on payroll in total tax revenues of Ukraine have been considered, in particular, social taxes and personal income tax. The distribution of the tax burden between employers and employees during social contributions paying has been explored. The author has determined the main financial problems of the Pension Fund of Ukraine, built a deterministic mathematical model of enterprise's financial benefit from hiding payroll, made a retrospective assessment of changes in the taxation of enterprises' payroll in Ukraine. Payroll tax rates have been offered in order to legalize wage and ensure income increase to the Pension fund and local budgets.

**Key words:** payroll, taxation, social taxes, personal income tax, tax burden, hidden payroll

© Иванчук Н.В.

*Поступила в редакцію 13 сентября 2013г.*