

ЛУБКОВСЬКИЙ С. А., кандидат економічних наук, доцент

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

ВПЛИВ ОПОДАТКУВАННЯ ПРАЦІ НА БІЗНЕС: ПОРІВНЯННЯ КРАЇН ОЕСР ТА УКРАЇНИ

Оподаткування оплати праці за сучасних умов господарювання виступає одним із ключових факторів соціально-економічного розвитку, багатогранність впливу якого важко переоцінити, оскільки його прояви та наслідки характерні усім рівням фінансово-економічних відносин. У глобальному вимірі міра й структура податкового навантаження на працю визначає вектори та обсяги переміщення трудових ресурсів і капіталу, формуючи міжнародну податкову конкуренцію за фактори виробництва. У макровимірі таке навантаження обумовлює глибину участі суб'єктів трудових відносин у фінансуванні суспільних благ в цілому та забезпеченні соціальних гарантій зокрема. У мікровимірі параметри оподаткування трудових доходів формують обсяг чистої винагороди працівників, що залишається у них «на руках», та вартість робочої сили для роботодавців.

Такий вплив зумовлюється специфікою структури оподаткування оплати праці, яка включає два блоки податкових платежів – працівника і роботодавця. До першого можуть належати податок на доходи фізичних осіб (personal income tax) і внески працівника на соціальне страхування (employees' social security contributions). До другого – внески роботодавця на соціальне страхування (employer's social security contributions) та податок на фонд заробітної плати (payroll tax). І хоча об'єктом оподаткування для обох блоків виступає одна й та ж величина – валова заробітна плата, вони по-різному впливають на загальну вартість робочої сили для роботодавця.

Платежі працівника здійснюються в рахунок зменшення винагороди, що отримується ним «на руки», фактично не впливаючи, за інших рівних умов, на

вартість праці. Платежі роботодавця відбуваються додатково поверх нарахованих валових трудових доходів за рахунок його «власних» коштів, прямо збільшуючи вартість утримання працівника на суму відповідних платежів.

Відтак, питання податкового навантаження на оплату праці є вкрай чутливим для бізнесу – роботодавця і платника податків. Значний його рівень, особливо якщо таке навантаження сприймається суб'єктами трудових відносин як необґрунтоване та/або зтяжке з позиції здатності його витримувати, може негативно вплинути на їх поведінку в напрямку пошуку шляхів відносно законного чи незаконного зменшення податкового тягаря з метою зниження вартості робочої сили. Як наслідок, виникають такі явища, як тінізація трудових відносин та оплати праці, через маніпулювання з офіційним рівнем зайнятості і структурою винагороди, зокрема зарплати «в конвертах», підміну трудових відносин цивільно-правовими, співпрацю в неформальній площині тощо.

З метою оцінки відповідності вітчизняного рівня оподаткування оплати праці зарубіжній практиці, проаналізуємо показники України порівняно з країнами-членами Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) з акцентом на загальне ефективне (в середньому) податкове навантаження та роль роботодавця у його структурі (табл. 1). Такий акцент обумовлюється тим, що саме роботодавець приймає остаточне рішення щодо розміру заробітних плат, створення нових робочих місць та можливої тінізації трудових відносин і оплати праці.

Показники таблиці свідчать, що в цілому по ОЕСР загальне ефективне (в середньому) податкове навантаження на оплату праці у 2022 році перебувало на рівні 35,4 %, що на 6,2 в.п. нижче, ніж у середньому для 22 країн Європейського Союзу, що є членами такої організації. Україна має дещо нижчий рівень – 34 %, що є втішною ознакою.

Таблиця 1

Податкове навантаження на оплату праці в країнах ОЕСР та Україні
у 2022 році¹

№ з/п	Країни	Середня ставка податку на доходи фізичних осіб, % від валової заробітної плати	Середня ставка внесків працівників на соціальне страхування, % від валової заробітної плати	Середня ставка внесків роботодавця на соціальне страхування ² , % від валової заробітної плати	Роль роботодавця у загальному податковому навантаженні на оплату праці, %	Загальне ефективне (в середньому) податкове навантаження на оплату праці ³ , % від загальної вартості праці
1	Австралія	23,2	0,0	5,3	18,7	27,0
2	Австрія	15,3	18,0	28,0	45,6	47,9
3	Бельгія	26,3	14,0	27,0	40,2	53,0
4	Велика Британія	14,4	9,4	11,6	32,8	31,7
5	Греція	10,2	14,0	22,4	48,1	38,0
6	Данія	36,0	0,0	0,6	1,7	36,4
7	Естонія	16,9	1,6	33,8	64,6	39,1
8	Ізраїль	10,8	8,2	5,8	23,4	23,4
9	Ірландія	24,5	4,0	11,1	27,9	35,6
10	Ісландія	27,7	0,1	6,4	18,6	32,1
11	Іспанія	15,2	6,4	29,9	58,1	39,6
12	Італія	19,0	8,7	31,6	53,3	45,0
13	Канада	19,4	6,3	9,1	26,1	31,9
14	Колумбія	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
15	Корея	6,9	9,3	11,0	40,5	24,5
16	Коста-Ріка	0,0	10,5	26,5	71,6	29,2
17	Латвія	15,9	10,5	23,6	47,2	40,4
18	Литва	17,8	19,5	1,8	4,6	38,4
19	Люксембург	19,3	12,3	13,8	30,4	39,9
20	Мексика	10,8	1,4	11,0	47,4	21,0
21	Нідерланди	16,5	11,6	12,0	29,9	35,8
22	Німеччина	18,2	20,3	20,0	34,1	48,8
23	Нова Зеландія	20,1	0,0	0,0	0,0	20,1
24	Норвегія	19,9	8,0	13,0	31,8	36,2
25	Польща	5,1	17,8	16,4	41,6	33,8
26	Португалія	17,4	11,0	23,8	45,6	42,1
27	Словаччина	10,8	13,4	29,7	55,1	41,5
28	Словенія	11,6	22,1	16,1	32,3	42,9
29	Сполучені Штати Америки	17,1	7,7	8,1	24,7	30,5
30	Туреччина	12,3	15,0	17,5	39,0	38,2
31	Угорщина	15,0	18,5	13,0	28,0	41,2
32	Фінляндія	20,8	10,3	21,1	40,4	43,1
33	Франція	16,2	11,4	36,5	56,9	47,0
34	Чехія	8,6	11,0	33,8	63,3	39,9
35	Чилі	0,0	7,0	0,0	0,0	7,0
36	Швейцарія	12,1	6,4	6,4	25,7	23,4

37	Швеція	17,2	7,0	31,4	56,4	42,4
38	Японія	7,9	14,5	15,4	40,8	32,7
39	У середньому по Європейському Союзі (22 країни-члени ОЕСР)	17,0	12,0	21,7	42,8	41,6
40	У середньому по ОЕСР	15,2	9,7	16,4	39,8	35,4
41	Україна ⁴	19,5 ⁵	0,0	22,0	53,0	34,0

Примітки: ¹Показники наведені для середньої заробітної плати самотнього працівника без дітей.

²Враховуючи податок на фонд заробітної плати, який застосовується в окремих країнах та визначається як частка від фонду заробітної плати або як фіксована сума на особу, не дає права на соціальні виплати.

³Визначається як відношення нарахованих податків і внесків працівника та роботодавця, об'єктом оподаткування яких є валова заробітна плата, в чисельнику до загальної вартості праці (валова заробітна плата плюс податкові платежі роботодавця за «власний» рахунок поверх такої заробітної плати) в знаменнику.

⁴Використовуються основні законодавчо визначені ставки.

⁵Податок на доходи фізичних осіб плюс військовий збір.

Джерело: побудовано автором на основі [1]

У той же час, якщо провести порівняння такого навантаження з окремими країнами-членами ОЕСР, то можна помітити, що вони мають як значно вищі (від 35,6 % в Ірландії до 53 % в Бельгії), так і значно нижчі (від 33,8 % в Польщі до 7 % в Чилі та 0% в Колумбії) його рівні. Причому, до країн з меншим, ніж вітчизняне, оподаткуванням увійшла більша половина країн Великої сімки: Сполучені Штати Америки (30,5 %), Велика Британія (31,7 %), Канада (31,9 %) та Японія (32,7 %).

У цілому, варто відзначити, що за аналізованим показником все ж більше країн мають вищу загальну ефективну ставку оподаткування праці, ніж Україна, а саме 23 країни-члени ОЕСР, тоді як нижчу – 15. Крім вказаних вище, це Нова Зеландія (20,1 %), Мексика (21 %), Швейцарія (23,4 %), Ізраїль (23,4 %), Корея (24,5 %), Австралія (27 %), Коста-Ріка (29,2 %) та Ісландія (32,1 %).

Проте з точки зору бізнесу важливим є не лише загальний рівень, а й структура такого оподаткування, оскільки саме величина, так би мовити, «додаткового» блоку платежів роботодавця і міра його участі у загальному навантаженні є чи не найбільш вагомим фактором, що призводить до тінізації трудових відносин та оплати праці. Тому варто глибше дослідити номінальну (законодавчо визначену) ставку внесків роботодавця на соціальне страхування,

з урахуванням податку на фонд заробітної плати, який застосовується в окремих країнах, і їх роль у загальному податковому навантаженні на оплату праці.

У середньому по ОЕСР номінальна ставка внесків роботодавця у 2022 році перебувала на рівні 16,4 %, що є значно нижче за основну ставку єдиного соціального внеску в Україні (22 %). У країнах Європейського Союзу – членах ОЕСР – середній рівень такої ставки також був дещо нижчим за вітчизняний – 21,7 %.

При порівнянні зі ставками в окремих країнах, можна помітити, що лише в 13-ти з них у відповідному періоді середня номінальна ставка внесків роботодавця на соціальне страхування була вищою, ніж основна ставка єдиного соціального внеску в Україні, а саме від 22,4 % у Греції до 36,5 % у Франції. У решти 25 країн-членів ОЕСР рівень такої ставки був нижчим за вітчизняний – від 21,1 % у Фінляндії до 0% у Колумбії, Чилі, Новій Зеландії. Причому, у 22 країнах вона була нижчою більш ніж на 5 в.п., у 16 країнах – більш ніж на 10 в.п., у 9 країнах – більш ніж на 15 в.п. та у 5 країнах – більш ніж на 20 в.п. (серед них, крім 3 зазначених вище з нульовим рівнем, ще Данія зі ставкою 0,6 % і Литва з показником 1,8 %).

Загалом же, майже половина з відповідних 25 країн, а саме 11, має середню номінальну ставку внесків роботодавця на соціальне страхування менше 10 %. Це також Австралія (5,3 %), Ізраїль (5,8 %), Ісландія (6,4 %), Швейцарія (6,4 %) і 2 країни, що входять до Великої сімки – Сполучені Штати Америки (8,1 %) та Канада (9,1 %).

Питома вага участі роботодавця в загальному податковому навантаженні на оплату праці у середньому по ОЕСР у 2022 році перебувала на рівні 39,8 %, тоді як у середньому по Європейському Союзі (22 країни-члени ОЕСР) – на рівні 42,8 %, що відповідно на 13,2 в.п. і 10,2 в.п. нижче, ніж в Україні (53 %). До того ж, роль роботодавця у різних країнах визначена по-різному – від 0 % у Колумбії, Чилі, Новій Зеландії до 71,6 % у Коста-Ріці, – лише у 8-ми країнах

вона вища за вітчизняний рівень, а саме в Італії (53,3%), Словаччині (55,1 %), Швеції (56,4 %), Франції (56,9 %), Іспанії (58,1 %), Чехії (63,3 %), Естонії (64,6 %) та, уже зазначений, Коста-Ріці. В інших 30 країнах, зокрема в 5-ти з Великої сімки – Японія (40,8 %), Німеччина (34,1 %), Велика Британія (32,8 %), Канада (26,1 %), Сполучені Штати Америки (24,7 %), – така роль є нижчою, ніж в Україні, причому в 11-ти з них – більш ніж в два рази.

Отже, проведений аналіз показує, що вітчизняний рівень оподаткування оплати праці є досить високим порівняно з країнами-членами ОЕСР. Загальне ефективне (в середньому) податкове навантаження було нижчим у 15 країнах, середня номінальна ставка внесків роботодавця на соціальне страхування, з урахуванням податку на фонд заробітної плати, – у 25 країнах, питома вага участі роботодавця у такому навантаженні – у 30 країнах-членах ОЕСР. Тому варто розглянути можливість зменшення вітчизняного рівня оподаткування трудових доходів як загалом, так і в частині внеску роботодавця з метою мінімізації процесів тінізації трудових відносин та оплати праці на основі гармонізації інтересів платників податків, держави та суспільства.

ЛІТЕРАТУРА

1. OECD (2024). Labour taxation – OECD comparative indicators. URL : [https://data-explorer.oecd.org/vis?tm=Labour%20taxation&pg=0&snb=4&df\[ds\]=dsDisseminateFinalID_MZ&df\[id\]=DSD_TAX_WAGES_COMP%40DF_TW_COMP&df\[ag\]=OECD.CTP.TPS&df\[vs\]=1.1](https://data-explorer.oecd.org/vis?tm=Labour%20taxation&pg=0&snb=4&df[ds]=dsDisseminateFinalID_MZ&df[id]=DSD_TAX_WAGES_COMP%40DF_TW_COMP&df[ag]=OECD.CTP.TPS&df[vs]=1.1) (Accessed on 12 April 2024).