

*Березовська С. В.,**кандидат юридичних наук,**доцент кафедри конституційного права та державного управління
Міжнародного гуманітарного університету*

ТРАНСФОРМАЦІЯ ТА СУТНІСТЬ ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Анотація. Стаття присвячена дослідженню трансформації та сутності оподаткування заробітної плати податком на доходи фізичних осіб. Визначені та розкриті етапи розвитку і трансформації цього податку, його сутність та податкові елементи.

Ключові слова: трансформація, оподаткування, заробітна плата, податок на доходи фізичних осіб.

Постановка проблеми. З огляду на те, що одним з основних показників і чинників соціально-економічного рівня держави та людини є заробітна плата, найгострішою соціальною проблемою в Україні є велика різниця між високою вартістю життя та низькою ціною праці, а також те, що в умовах розвитку української держави важливим є реформування системи оподаткування доходів фізичних осіб для того, щоб вона була ефективною та соціально справедливою, тому актуальне дослідження трансформації й еволюції оподаткування заробітної плати в Україні податком на доходи фізичних осіб для визначення, як зміни законодавства вплинули на таке оподаткування.

Податок на доходи фізичних осіб досліджувався такими українськими науковцями-правниками та вченими-економістами, як: С.В. Березовська, А.В. Бризгаліна, О.Д. Василик, Л.К. Воронова, С.С. Іванова, Л.А. Задорожня, М.В. Карасьова, О.М. Козиріна, М.Б. Кондратенко, М.П. Кучерявенко, П.С. Пацурківський, С.Г. Пепеляєва, Н.І. Хімичева, Д.Г. Чернік, І.В. Шевчук та ін.

Мега статті – розкрит трансформації та сутності оподаткування заробітної плати податком на доходи фізичних осіб в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відомо, що з моменту проголошення незалежності України оподаткування заробітної плати податком на доходи фізичних осіб зазнавало трансформації, змінювався об'єкт, ставка, порядок сплати та звітування про сплату, а саме:

1. З 5 липня 1991 р. до 6 січня 1993 р. діяв Закон України «Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства» (перша назва – «Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства») [1], який у системі оподаткування доходів фізичних осіб закріплював прибутковий податок із громадян (далі – податок), тобто на той час не було податку на доходи фізичних осіб. Цей Закон визначав, які доходи фізичних осіб підлягають оподаткуванню, а які звільнюються від оподаткування, пільги, ставки податку, порядок такого оподаткування тощо.

Так, заробітна плата підлягала оподаткуванню прибутковим податком із громадян, зокрема [1]: 1) робітників і службовців – суми заробітної плати, премії та будь-які інші винагороди та виплати, пов'язані з виконанням ними трудових обов'язків, 2) прирівняних щодо оподаткування до робітників і службовців

категорій платників, як-от: а) члени виробничих кооперативів (крім колгоспів) та особи, які працюють у них за трудовими договорами, – доходи, що їх виплачують ці кооперативи; б) громадяни, які працюють на спільних підприємствах, створених на території України за участі радянських та іноземних організацій, іноземних фірм, у банках та їх представництвах, а також громадяни, які працюють за трудовим договором у дипломатичних і консульських представництвах інших країн та представництвах закордонних засобів масової інформації, – суми заробітної плати, премій та інших винагород і виплат, пов'язаних із виконанням ними трудових обов'язків; в) особи офіцерського складу, прапорщики, мічмани і військовослужбовці надстрокової служби – грошове забезпечення.

Що стосується заробітної плати, то не підлягали оподаткуванню [1]: 1) заробітна плата й інші види грошових винагород робітників, службовців і прирівняних до них з оподаткування громадян у розмірах до 185 карбованців на місяць, одержуваних за місцем їхньої основної роботи (служби, навчання) – це 0,00 185 грн, оскільки, відповідно до п. 3 Указу Президента України «Про грошову реформу в Україні», українські карбованці підлягали обміну на гривні (банкноти та розмінну монету) за курсом 100 000 карбованців на 1 грн. [2]; 2) суми заробітної плати: одержувані громадянами від радянських державних підприємств, установ і організацій у зв'язку з направленням їх на роботу за кордон; що підлягали оподаткуванню і спрямовувалися на викуп майна підприємств, придбання акцій та на погашення кредитів, виданих на ці цілі; 3) компенсаційні виплати в грошовій формі в межах норм, передбачених чинним законодавством, за винятком компенсації за невикористану відпустку під час звільнення; 4) вихідна допомога, яка виплачується в разі звільнення, відповідно до чинного законодавства. Також Законом визначені категорії осіб, які звільнялися від оподаткування, зокрема, це категорії, які стосувалися: освітнього процесу та будівельних, сільськогосподарських робіт, війни та військової служби, службової діяльності тощо.

Під час оподаткування заробітної плати її розмір до оподаткування зменшувався в порядку та розмірах, визначених Законом України «Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства» [1], тобто Законом передбачалися деякі пільги щодо податку. Ставка прибуткового податку із заробітної плати була і абсолютною, і відносною (процентна та грошова), і прогресивною, і диференційованою, тобто змішаною та становила [1]:

– із заробітної плати за основним місцем роботи: 1) від 186 до 1 500 крб. – 12% суми, що перевищує 185 крб.; 2) від 1 501 до 2 000 крб. – 157 крб. 80 коп. + 15% суми, що перевищує 1 500 крб.; 3) від 2 001 до 3 000 крб. – 232 крб. 80 коп. + 20% суми, що перевищує 2 000 крб.; 4) від 3 001 крб. і вище –

432 крб. 80 коп. + 30% суми, що перевищує 3 000 крб.; 5) 12% – суми винагороди за результатами роботи за рік, одноразової винагороди за вислугу років (стаж роботи), а також одноразової допомоги, що виплачується працівникам, які виходять на пенсію, суми страхових внесків, що виплачуються підприємствами для страхування своїх працівників; стосується всіх сільськогосподарських підприємств, а також підприємств, установ і організацій, діяльність яких має сезонний або інший нерегулярний характер, у зв'язку із чим виплата місячного заробітку робітникам і службовцям провадиться не цілком або взагалі не провадиться, а остаточний розрахунок здійснюється після завершення сезону чи іншого тривалого періоду;

– із заробітної плати за сумісництвом, тобто не за місцем основної роботи: 1) до 10 крб. – 2% суми доходу; 2) від 11 до 30 крб. – 0 крб. 20 коп. + 3% суми, що перевищує 10 крб.; 3) від 31 до 50 крб. – 0 крб. 80 коп. + 5% суми, що перевищує 30 крб.; 4) від 51 до 100 крб. – 1 крб. 80 коп. + 6% суми, що перевищує 50 крб.; 5) від 101 до 300 крб. – 4 крб. 80 коп. + 9% суми, що перевищує 100 крб.; 6) від 301 до 500 крб. – 22 крб. 80 коп. + 10% суми, що перевищує 300 крб.; 7) від 501 до 1 000 крб. – 42 крб. 80 коп. + 11% суми, що перевищує 500 крб.; 8) від 1 001 до 1 500 крб. – 97 крб. 80 коп. + 11% суми, що перевищує 1 000 крб.; 9) від 1 501 до 2 000 крб. – 157 крб. 80 коп. + 15% суми, що перевищує 1 500 крб.; 10) від 2 001 до 3 000 крб. – 232 крб. 80 коп. + 20% суми, що перевищує 2 000 крб.; 11) від 3 001 крб. і вище – 432 крб. 80 коп. + 30% суми, що перевищує 3 000 крб.

Прибутковий податок із заробітної плати: 1) нараховувався й утримувався підприємствами, установами й організаціями, громадянами, що виплачували заробітну плату; 2) перераховувався до бюджету: одночасно з одержанням в установах банків коштів на виплату заробітної плати; наступного дня після виплати заробітної плати тими організаціями, які виплачували заробітну плату з виручки від реалізації продукції і надання послуг; 3) не міг сплачуватися за рахунок коштів підприємств, установ та організацій.

2. 3 6 січня 1993 р. до 1 січня 2004 р. – Закон України «Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства», який скасовано, замінив Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26 грудня 1992 р., що набув чинності 6 березня 1993 р.

[3]. Декретом змінено платників податку, доходи у вигляді заробітної плати, які не підлягали оподаткуванню, ставку податку, порядок його обчислення та сплати, а також посилено контроль за сплатою цього податку та міру відповідальності в разі не своєчасної сплати податку, зокрема [3]:

1) платниками прибуткового податку (суб'єктами оподаткування) в Україні були громадяни України, іноземні громадяни й особи без громадянства як ті, що мали (які проживають в Україні загалом не менше 183 днів у календарному році), так і ті, що не мали постійного місця проживання в Україні;

2) не підлягали оподаткуванню доходи, що стосувалися заробітної плати, як-от: компенсаційні виплати в грошовій і натуральній формі в межах норм, передбачених чинним законодавством, за винятком компенсації за невикористану відпустку в разі звільнення; суми грошового забезпечення, одержуваного військовослужбовцями, особами рядового і начальницького складу органів внутрішніх справ та кримінально-виконавчої системи (з 11 грудня 1998 р.) у зв'язку з виконанням службових обов'язків;

3) розмір заробітної плати за основним місцем роботи до оподаткування зменшувався на: а) суму, що не перевищувала за кожний повний місяць, протягом якого одержано дохід, встановленого чинним законодавством розміру мінімальної місячної заробітної плати (неоподатковуваний мінімум) (Таблиця 1) [4]; б) до десяти неоподатковуваних мінімумів, зокрема, розмір зазначених вище вирахувань, у: громадян, які постраждали від Чорнобильської катастрофи і віднесені до категорій 1 і 2; інвалідів війни I групи; в) ін.

4) відповідно до ст. 7 Декрету Кабінету Міністрів України (далі – КМУ) «Про прибутковий податок з громадян», ставка прибуткового податку із заробітної плати була одночасно і відносною, і прогресивною та становила [3; 5]:

– до 1 жовтня 1994 р.:

а) 1 мінімальна заробітна плата (далі – мзп) (Таблиця 2) [6] включно – не оподатковувалася [3];

б) від 1 мзп + 1 крб. до 10 мзп включно – 10% суми, що перевищує мзп;

в) від 10 мзп + 1 крб. до 20 мзп включно – податок із 10 мзп + 20% суми, що перевищує 10 мзп;

г) від 20 мзп + 1 крб. до 30 мзп включно – податок із 20 мзп + 35% суми, що перевищує 20 мзп;

Таблиця 1

Розмір неоподаткованого мінімуму з 1993 р. по 1 січня 2004 р.

Дата дії розміру	Розмір	Нормативно-правовий акт, який закріплював розмір
1 січня – 31 травня 1993 р.	4 600 крб.	Декрет Кабінету Міністрів України (далі – КМУ) «Про підвищення мінімальних розмірів заробітної плати і пенсії» від 29 грудня 1992 р. № 19–92.
1 червня – 31 серпня 1993 р.	13 800 крб.	Постанова КМУ «Про збільшення неоподаткованого мінімуму доходів громадян і ставки їх прогресивного оподаткування» від 10 червня 1993 р. № 433.
1 вересня – 30 листопада 1993 р.	40 000 крб.	Постанова КМУ «Про збільшення неоподаткованого мінімуму доходів громадян і ставки їх прогресивного оподаткування» від 10 вересня 1993 р. № 719.
1 грудня 1993 р. – 30 вересня 1994 р.	120 000 крб.	Постанова КМУ «Про збільшення неоподаткованого мінімуму доходів громадян та ставки їх прогресивного оподаткування» від 14 грудня 1993 р. № 1032.
1 жовтня – 31 жовтня 1994 р.	240 000 крб.	Указ Президента України (далі – ПУ) «Про збільшення неоподаткованого мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян» від 13 вересня 1994 р. № 519/94.
31 жовтня 1994 р. – 31 січня 1995 р.	78 000 крб.	Указ ПУ «Про зміни до Указу ПУ від 13 вересня 1994 р. № 519» від 31 жовтня 1994 р. № 649/94.
1 лютого – 30 вересня 1995 р.	1 400 000 крб.	Указ ПУ «Про внесення змін до Указу ПУ від 13 вересня 1994 р. № 519» від 3 лютого 1995 р. № 100/95.
1 жовтня 1995 р. – 1 вересня 1996 р.	1 700 000 крб.	Указ ПУ «Про внесення змін до Указу ПУ від 13 вересня 1994 р. № 519» від 21 листопада 1995 р. № 1082/95.
2 вересня 1996 р. – 31 грудня 2003 р.	17 грн.	Укази ПУ «Про внесення змін до Указу ПУ від 13 вересня 1994 р. № 519» від 21 листопада 1995 р. № 1082/95, «Про грошову реформу в Україні» від 25 серпня 1996 р. № 762/96.

Розмір мінімальної заробітної плати з 1993 р. по 1 січня 2004 р.

Дата дії розміру	Розмір	Дата дії розміру	Розмір, грн.
1 січня 1993 р. – 1 червня 1993 р.	4 600 крб.	1 січня 1999 р. – 1 квітня 2000 р.	74
1 червня 1993 р. – 1 вересня 1993 р.	6 900 крб.	1 квітня 2000 р. – 1 квітня 2000 р.	90
1 вересня 1993 р. – 1 грудня 1993 р.	20 000 крб.	1 квітня 2000 р. – 1 липня 2000 р.	118
1 грудня 1993 р. – 1 березня 1996 р.	60 000 крб.	1 липня 2000 р. – 1 січня 2002 р.	140
1 березня 1996 р. – 2 вересня 1996 р.	1 500 000 крб.	1 січня 2002 р. – 1 січня 2003 р.	165
2 вересня 1996 р. – 1 січня 1998 р.	15 грн.	1 січня 2003 р. – 1 грудня 2003 р.	185
1 січня 1998 р. – 1 липня 1998 р.	45 грн.	1 грудня 2003 р. – 1 вересня 2004 р.	205
1 липня 1998 р. – 1 січня 1999 р.	55 грн.		

г) понад 30 мзп – податок із 30 мзп + 55% суми, що перевищує 30 мзп;

д) із сум доходів, одержуваних не за місцем основної роботи та громадянами, які не мають постійного місця проживання в Україні, податок нараховується за ставкою 20% без урахування неоподаткованого мінімуму та пільг;

– з 1 жовтня 1994 р. [5]: а) з доходу в розмірі одного неоподаткованого мінімуму (далі – нм) [4] – не оподатковується; б) з доходу в розмірі від 1 нм + 1 крб. до 5 нм – 10% від суми доходу, що перевищує розмір 1 нм; в) з доходу в розмірі від 5 нм + 1 крб. до 10 нм – податок із доходу в розмірі 5 нм + 15% від суми, що перевищує дохід у розмірі 5 нм; г) з доходу в розмірі від 10 нм + 1 крб. до 60 нм – податок у розмірі 10 нм + 20% від суми, що перевищує дохід у розмірі 10 нм; г) з доходу в розмірі від 60 нм + 1 крб. до 100 нм – податок у розмірі 60 нм + 30% від суми, що перевищує дохід у розмірі 60 нм; д) з доходу понад 100 нм – податок із доходу в розмірі 100 нм + 40% від суми, що перевищує дохід у розмірі 100 нм; е) із сум доходів, одержуваних громадянами не за місцем основної роботи та громадянами, які не мають постійного місця проживання в Україні, податок нараховується за ставкою 20% без урахування неоподаткованого мінімуму та пільг;

5) прибутковий податок із заробітної плати [3]: а) нараховувався й утримувався підприємствами, установами й організаціями всіх форм власності та фізичними особами-суб'єктами підприємницької діяльності, які провадили виплату заробітної плати з місячної заробітної плати, яка зменшувалася на розмір пільг, якщо особа мала на це право, за встановленою ставкою податку; б) перераховувався нарахований і утриманий податок за минулий місяць цими ж суб'єктами після закінчення кожного місяця, але не пізніше строку одержання в установах банків коштів на виплату належних громадянам сум; в) особи, які не мали рахунків в установах банків, а також ті, що виплачували заробітну плату з виручки від реалізації продукції та надання послуг, перераховували утримані суми податку до бюджету через установи банків наступного дня після виплати належних громадянам сум; г) заборонялася сплата податку коштом зазначених осіб, крім колективних сільськогосподарських підприємств (сплачували податок зі своїх доходів); г) особи, які провадили виплату заробітної плати як за основним, так і за неосновним місцем роботи, протягом 15 календарних днів за останнім днем звітного кварталу надсилали до податкових органів за місцем державної реєстрації відомості про нараховані та виплачені суми доходів і суми утриманих із них податків (з 1 квітня 2001 р. до 1 квітня 2001 р. – не пізніше як через 30 днів після виплати заробітної плати за місцем проживання громадян); д) ін.

3. З 1 січня 2004 р. до 1 січня 2011 р.: 22 травня 2003 р. ухвалений Закон України «Про податок із доходів фізичних осіб» [7], який набрав чинності 1 січня 2004 р. та замінив Декрет КМУ «Про прибутковий податок з громадян» [3] від 26 грудня 1992 р., а також змінив назву прибуткового податку із громадян на податок із доходів фізичних осіб. Так, відповідно до цього Закону, платниками податку були резидент та нерезидент, який отримував заробітну плату в Україні, крім нерезидентів, які мали дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені на умовах взаємності міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України [7].

Порівняно з вищезазначеним Декретом Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» щодо заробітної плати змінено: доходи, які підлягають оподаткуванню, ставку податку, введено поняття «податковий агент», з'явилися пільги щодо податку з доходів фізичних осіб: податковий кредит (повернення частини сплаченого податку за рік) та податкова соціальна пільга (зменшення суми податку, яку особа має сплатити за місяць). Так, до складу загального місячного оподаткованого доходу включаються: доходи у вигляді заробітної плати, інші виплати та винагороди, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору [7].

Податковий агент – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ) або фізична особа, що є суб'єктом підприємницької діяльності чи здійснює незалежну професійну діяльність, яка використовує найману працю інших фізичних осіб, чи представництво нерезидента-юридичної особи, які незалежно від їхніх організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок із доходів фізичних осіб до бюджету від імені та коштом платника податку, вести податковий облік і подавати податкову звітність податковим органам, а також нести відповідальність за порушення [7].

Податковий кредит – це право платника податку-резидента, що має ідентифікаційний номер, за наслідками звітного податкового року отримати частину сплаченого за рік податку з доходів фізичних осіб за умови подання річної податкової декларації та в разі понесення деяких витрат, які мають документальне підтвердження та які Законом дозволено включити до витрат, понесення яких дає право отримати таке повернення. Такими витратами були [7]: частина суми процентів за іпотечним кредитом, договором оренди житла з викупом або фінансового лізингу житла (відповідно до змін, із 29 червня 2010 р.), сплачених платником податку; сума коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості середньої професійної або вищої форми навчання

такого платника податку, іншого члена його сім'ї першого ступеня споріднення, але не більше суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, визначеного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень, у розрахунку за кожний повний або неповний місяць навчання протягом звітного податкового року; ін. Цей розмір прожиткового мінімуму із 2004 р. по 1 січня 2011 р. становив [8]: 1) з 1 січня 2004 р. по 31 грудня 2004 р. – 387 грн.; 2) з 1 січня 2005 р. по 31 грудня 2005 р. – 453 грн.; 3) на 1 січня 2006 р. – 484 грн.; 4) на 1 січня 2007 р. – 525 грн.; 5) на 1 січня 2008 р. – 633 грн.; 6) на 1 січня 2009 р. – 669 грн.; 7) на 1 січня 2010 р. – 869 грн.

Податкова соціальна пільга, за якою платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого із джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, якщо її розмір не перевищує суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, визначеного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень, на суму податкової соціальної пільги в таких розмірах [7]: 1) у розмірі, що дорівнює 50% однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку. Розмір мінімальної заробітної плати із 2004 р. по 1 січня 2011 р. становив на: 1 січня 2004 р. – 205 грн.; 1 січня 2005 р. – 265 грн.; 1 січня 2006 р. – 350 грн.; 1 січня 2007 р. – 400 грн.; 1 січня 2008 р. – 515 грн.; 1 січня 2009 р. – 605 грн.; 1 січня 2010 р. – 869 грн. [6]; 2) у розмірі, що дорівнює 150% та 200% однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, – для окремих платників податків.

Відповідно до Закону України «Про податок із доходів фізичних осіб», ставка податку була відносною (процентна) і диференційованою та становила 15% заробітної плати, окрім заробітної плати шахтарів-працівників, працівників шахтобудівних підприємств, які зайняті на підземних роботах повний робочий день, та працівників державних воєнізованих аварійно-рятувальних служб (формувань) у вугільній промисловості, для яких ставка становила 10% [7] (таку ставку введено 25 червня 2009 р.) [9].

Порядок нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку до бюджету був таким [7]: 1) податковий агент, який нараховував (виплачував) оподатковувану заробітну плату на користь платника податку, утримував податок від її суми коштом платника, використовуючи ставку податку; 2) податок підлягав сплаті (перерахуванню) до бюджету під час виплати заробітної плати єдиним платіжним документом; 3) якщо заробітна плата виплачувалася готівкою з каси резидента, то податок сплачувався (перераховувався) до бюджету протягом банківського дня, наступного за днем такої виплати; 4) податковий агент був зобов'язаний подавати органу державної податкової служби за місцем його реєстрації податкову декларацію з податку з доходів фізичних осіб за базовий податковий період, що дорівнює календарному місяцю, про загальні суми доходів, які нараховані, і загальні суми податку з доходів фізичних осіб, які утримані із цих доходів, а також обсяги перерахованого податку до бюджету.

4. З 1 січня 2011 р. – по теперішній час. 2 жовтня 2010 р. ухвалений Податковий кодекс України (далі – ПКУ) [10], який набрав чинності 1 січня 2011 р. та замінив усі законодавчі й інші підзаконні акти, які регулювали оподаткування доходів від діяльності деякими податками, зокрема оподаткування доходів

фізичних осіб. Податок із доходів фізичних осіб став податком на доходи фізичних осіб, який регулюється та визначається розділом IV ПКУ та є загальнодержавним податком.

Зауважимо, що 2011–2018 рр. у ПКУ вносилися зміни щодо цього податку; повіряно із Законом України «Про податок із доходів фізичних осіб» платник податку не змінився, частково змінилися доходи, які підлягають оподаткуванню, податковий кредит, ставки, порядок нарахування, перерахування та сплати податку, залишилося поняття «податковий агент», податкова соціальна пільга, розмір і порядок нарахування та сплати якої змінився. Що стосується оподаткування заробітної плати податком на доходи фізичних осіб, то змінився об'єкт оподаткування, тобто доходи, які включаються в заробітну плату та підлягають оподаткуванню, ставка податку, пільги і порядок сплати та звітування про сплату.

Податковими елементами податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) із заробітної плати, станом на 2018 р., є [10]:

1) платник ПДФО фактично – фізична особа-резидент і фізична особа-нерезидент, що отримує заробітну плату в Україні, з якої і вираховується і сплачується ПДФО, а вираховує його із заробітної плати та перераховує до бюджету податковий агент;

2) об'єкт оподаткування – заробітна плата, відповідно до п. 14.1.48 ст. 144 ПКУ, основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом [10; 11, с. 186];

3) база оподаткування – грошова сума в гривнях нарахованої заробітної плати, яка, відповідно до ПКУ, зменшується на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне, соціальне страхування (із 2016 р. не зменшується; зменшувалася на 3,6%), страхових внесків до Накопичувального фонду, а у передбачених законом випадках – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які, відповідно до закону, сплачуються за рахунок заробітної плати, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності;

4) ставка ПДФО, відповідно до ПКУ, спочатку була відносною (адвалорною процентною) та диференційованою, а нині є фіксованою й адвалорною процентною, розмір якої зазначений у Табл. 3 [10].

5) пільги щодо ПДФО є місячні (податкова соціальна пільга – зменшення розміру заробітної плати, яка підлягає оподаткуванню, і, як результат, зменшення розміру ПДФО та збільшення розміру отриманої на руки заробітної плати) та річна (податкова знижка – повернення частини сплаченого за рік ПДФО);

6) порядок нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку до бюджету: податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковувану заробітну плату на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок з її суми за рахунок останнього за ставкою ПДФО, сплатити його до бюджету під час виплати заробітної плати єдиним платіжним документом; податковий агент звітує про нарахування та сплату ПДФО протягом 40 календарних днів після закінчення кварталу.

Висновки. Отже, податок на доходи фізичних осіб з заробітної плати з 1991 р. по сьогодні пройшов 4 етапи розвитку і трансформації: 1) з 5 липня 1991 р. до 6 січня 1993 р. діяв Закон України «Про прибутковий податок із громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства»; 2) із 6 січня 1993 р. до 1 січня 2004 р. діяв Декрет КМУ «Про прибутковий податок із громадян»; 3) з 1 січня 2004 р. до 1 січня

Розмір ставки ПДФО ыз 2010 р. по теперішній час

Об'єкт оподаткування	Розмір ставки	Дата дії ставки
Заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати або інші виплати і винагороди, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку із трудовими відносинами, якщо вони за місяць не перевищували десятикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, яка із 2011 р. по 2018 р. включно становила на: 1 січня 2011 р. – 941 грн.; 1 січня 2012 р. – 1 073 грн.; 1 січня 2013 р. – 1 147 грн.; 1 січня 2014 р., 1 січня 2015 р. – 1 218 грн.; 1 січня 2016 р. – 1 378 грн.; 1 січня 2017 р. – 3 200 грн.; 1 січня 2018 р. – 3 723 грн. [6]. Наприклад, 2011 р. це була сума, що не перевищувала 9 410 грн., 2012 р. – 10 730 грн., 2013 р. – 11 470 грн., 2014–2015 рр. – 12 180 грн.	15%	1 січня 2011 р. – 1 січня 2016 р.
Якщо ці доходи за місяць перевищують десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, то така ставка застосовувалася до суми перевищення.	17%	1 січня 2011 р. – 1 січня 2015 р.
	20%	1 січня 2015 р. – 1 січня 2016 р.
Заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати або інші виплати і винагороди, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку із трудовими відносинами.	18%	1 січня 2016 р. – дотепер

2011 р. діяв Закон України «Про податок із доходів фізичних осіб»; 4) з 1 січня 2011 р. по теперішній час є чинним Податковий кодекс України. Із прибуткового податку із громадян став податком на доходи фізичних осіб. Змінювалися платники, об'єкт і база оподаткування, ставки податку, пільги, порядок його нарахування, утримання, перерахування, сплати та звітування. Податок пройшов етапи від ускладненого процесу оподаткування до більш простого, зрозумілішого, тобто законодавець постійно намагався його удосконалити, хоча ставка податку спочатку була різноманітною, значною, більш складною та прогресивною, яка до 2004 р. була від 10% до 40% залежно від розміру заробітної плати, 2004–2007 рр. – 13%, 2007–2016 рр. – 15% та 17% (20%) залежно від розміру заробітної плати, а на теперішній час є фіксованою та відносною, становить 18% заробітної плати, вона, на наш погляд, більше відповідала принципу соціальної справедливості та забезпечувала його реалізацію, ніж чинна нині, яка потребує змін та має знов стати прогресивною.

Література:

1. Про прибутковий податок із громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства: Закон України від 5 липня 1991 р. № 1306–XII (втратив чинність) // Законодавство України: база даних. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua> (дата звернення: 24.05.2018).
2. Про грошову реформу в Україні: Указ Президента України від 25 серпня 1996 р. № 762/96 // Законодавство України: база даних. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua> (дата звернення: 24.05.2018).
3. Про прибутковий податок з громадян: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 13–92 (зі змінами та доповненнями), втратив чинність // Законодавство України: база даних. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua> (дата звернення: 24.05.2018).
4. Офіційний сайт Вікіпедії. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Неоподаткований_мінімум (дата звернення: 24.05.2018).
5. Про збільшення неоподаткованого мінімуму та ставки прогресивного оподаткування доходів громадян: Указ Президента України від 13 вересня 1994 р. № 519/94 (зі змінами та доповненнями), втратив чинність // Законодавство України: база даних. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/519/94/ed19940913> (дата звернення: 24.05.2018).

6. Офіційний сайт Вікіпедії. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Мінімальна_заробітна_плата (дата звернення: 24.05.2018).
7. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 р. № 889–IV (зі змінами та доповненнями) // Законодавство України: база даних. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/889-15> (дата звернення: 24.05.2018).
8. Сайт Мінфін. URL: <https://index.minfin.com.ua/labour/wagemin/> (дата звернення: 24.05.2018).
9. Про внесення змін до деяких законів України щодо престижності шахтарської праці: Закон України від 25 червня 2009 р. № 1564–VI // Законодавство України: база даних. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1564-17> (дата звернення: 24.05.2018).
10. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI (зі змінами від 22 березня 2018 р.) // Законодавство України: база даних. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 24.05.2018).
11. Березовська С.В., Нестеренко А.С. Судова бухгалтерія: навч. посібник. Одеса: Фенікс, 2016. 354 с. С. 5–9, 24–66, 125–295, 309–353.

Березовская С. В. Трансформация и сущность налогообложения заработной платы налогом на доходы физических лиц

Аннотация. Статья посвящена исследованию трансформации и сущности налогообложения заработной платы налогом на доходы физических лиц. В статье определены и раскрыты этапы развития и трансформации этого налога, его сущность и налоговые элементы.

Ключевые слова: трансформация, налогообложение, заработная плата, налог на доходы физических лиц.

Berezovskaya S. Transformation and essence of the taxation of salary by the tax on incomes of physical persons

Summary. The present article is dedicated investigation of the transformation and essence of the taxation of salary by the tax on incomes of physical persons. The article the stages of development and transformation of this tax have been determined and disclosed, its essence and tax elements.

Key words: transformation, taxation, salary, tax on incomes of physical persons.