

Олександр БЕЗКРОВНИЙ

канд. екон. наук, доцент, професор кафедри фінансів,
банківської справи та страхування,
Полтавський державний аграрний університет,
м. Полтава

Тетяна МИСНИК

канд. екон. наук, доцент кафедри фінансів,
банківської справи та страхування,
Полтавський державний аграрний університет,
м. Полтава

**ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ:
РЕТРОСПЕКТИВА РОЗВИТКУ**

Дохід є однією з найзначніших категорій у теорії оподаткування та податковому законодавстві, а звідси, особисте оподаткування є одним із основних елементів поповнення державного бюджету, де в результаті перерозподілу доходів фізичних осіб, з одного боку, реалізуються економічна доктрина щодо рівня добробуту різних верств населення, а з іншого – формується фінансова база держави.

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) в тій чи іншій формі стягувався завжди: будь то церковна чи світська десятина, оброк або панщина. В Україні, як і в більшості країн світу, прибутковий податок служить одним з головних джерел наповнення дохідної частини бюджету. Однак податки, також, є й дуже небезпечною зброєю в розпорядженні держави, бо без наукової концепції податкової політики вони можуть перетворитися на гальмо економічного розвитку держави.

Елементи механізму оподаткування зародилися ще у первісних звичаях в усіх без винятку народів. Уже у жертвоприношеннях силам природи, тотемам, а згодом богам, можна побачити початкові форми оподаткування. Спочатку це були, як правило, звичаєві положення, проте дотримання їх було таким же обов'язковим, як пізніше дотримання положень і вимог закону. Прикладом може служити відома ще з біблійних часів десятина. З розвитком знарядь виробництва, суспільних відносин, утворенням держав видозмінюються й елементи первісного оподаткування, зокрема, і прибуткового (табл. 1).

Таблиця 1

*Історія розвитку податку з доходів фізичних осіб на території України
[1, 2, 6, 8, 9]*

Період	Характеристика
Київська Русь (IX-XIII ст.)	Зародження і утворення данини і полюддя, що можуть слугувати прообразом сучасного податку на доходи. Характерно, що уже в часи полюддя виділяються основні групи, які були звільнені від оподаткування, наприклад, князівську слугу, духовенство, дружинники
Радянський Союз (1922-1991 рр.)	16 листопада 1922 р. введено прибутково-майновий податок, який поклав початок розвитку прибуткового оподаткування громадян
	У 1924 р. оподаткування майна було відмінено, а прибутково-майновий податок реорганізовано в прибутковий, який було поділено на дві частини: основну і додаткову, а його платників – на окремі категорії та групи
	У 1943 р. був введений новий прибутковий податок, його сплачували громадяни СРСР, які мають самостійне джерело доходу, незалежно від місця проживання, іноземні громадяни та особи без громадянства, які отримують доходи на території СРСР [14; 10]

Період	Характеристика
1991-2003 рр.	25 червня 1991 р. прийнято Закон України «Про систему оподаткування», яким було закладено основи власної системи прибуткового оподаткування населення України. У 1991 р. ставки було встановлено у розмірі 13, 30, 35, 40, 45 і 50%, а в 1992 р. – 12, 15, 20 і 30% з доходів отриманих за основним місцем роботи
	У 1993 р. у сфері прибуткового оподаткування відбулися зміни: впроваджено нову шкалу ставок, побудовану у відносних величинах; відбувся перехід до обчислення податку за сукупним річним доходом; встановлено єдину ставку для оподаткування доходів, одержаних не за місцем основної роботи, – 20%
2003-2011 рр.	Згідно Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 25.02.03 р. №889-IV прийнято ставку податку з доходів фізичних осіб в розмірі 15%, причому з 01.01.04 р. до 31.12.06 р. застосовується ставка податку в розмірі 13%
2011-2016 рр.	Спираючись на офіційні роз'яснення, доведені листом №2918/7/17-0717 від 03.02.2011 р., ставка податку згідно з Податковим кодексом становить 15% бази оподаткування; якщо загальна сума одержаних платником податку у звітному податковому місяці доходів перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, то ставка податку становить 17% суми перевищення з урахуванням податку, сплаченого за ставкою 15%
2016-2023 рр.	Основна ставка ПДФО більше не залежить від розміру доходу, а є сталою – 18%. Одночасно використовується сукупність специфічних ставок ПДФО (0, 5, 9 та 20%) залежно від виду оподатковуваних доходів

Прийняття на рубежі 1991-1992 рр. з Закону Української РСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 [5] стало відправною точкою на шляху формування власною системою оподаткування доходів фізичних осіб. Фактично даний Закон України засвідчував факт прийняття власної системи прибуткового оподаткування населення. В цей же період часу було прийнято Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян», яким регламентувалось справляння прибуткового податку з громадян в Україні аж до 2004 р. [3].

Починаючи з 01.01.2004 р. регулювання системи прибуткового оподаткування населення відбувалося за нормами Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 25.02.2003 р. №889-IV. Даний нормативний документ вніс ряд радикальних змін починаючи від зміни назви «прибуткового податку з громадян» на «податок з доходів фізичних осіб» та відміни прогресивної шкали оподаткування до нового механізму обчислення податку і формування відповідної податкової звітності [4].

Починаючи ж з 2011 р. принциповою зміною стало введення Податкового кодексу України, який став правонаступником діючих нормативних документів в сфері прибуткового оподаткування фізичних осіб. При цьому, зміни були менш радикальними, ніж у 2004 р., хоча й суттєвими, зокрема щодо часткового повернення до прогресивності у використанні ставок та змін у механізмах застосування податкових соціальних пільг [7].

Однією з найбільш вагомих характерною рис розвитку системи особистого оподаткування в Україні в була постійна зміна інтервалів та ставок прогресивного оподаткування в період 1991-2003 рр. та пропорційного, в період з 2004 р. до нинішнього часу (табл. 2).

Очевидно, що становлення системи прибуткового оподаткування України та його реформування відбувається шляхом запозичення фрагментів податкового законодавства розвинених країн світу, але важливим аспектом є те, що при цьому мало береться до уваги власний досвід та серйозні економічні розрахунки.

Можливість зниження податкового навантаження на малозабезпечені верстви населення і громадян, що отримують заробітну плату в межах прожиткового мінімуму та його помірковане підвищення для платників, що мають середні та високі доходи можна розглядати як регулюючий потенціал особистого оподаткування. Такий підхід забезпечуватиме приведення особистого прибуткового оподаткування у відповідність з принципами вертикальної і горизонтальної рівності.

Хронологія зміни ставок особистого оподаткування фізичних осіб
[1, 2, 6, 8, 9]

Період часу	Розмір ставок
1991 р.	13, 30, 40, 45 і 50%,
1992 р.	12, 15, 20 і 30 % – за основним місцем роботи 2, 3, 5, 6, 9, 10, 11, 12, 15, 20 і 30% – за сумісництвом
1993 р.	Прогресивна шкала від 10% до 60% – за основним місцем роботи 20% – за сумісництвом
1994-2003 рр.	Прогресивна шкала від 10% до 50% – за основним місцем роботи 20% – за сумісництвом
2004-2005 рр.	5%, 13%, 30%
2006-2010 рр.	5%, 15%, 30%
2011-2013 рр.	Малопрогресивна шкала від 15% до 17%., 5%, 10%, 30%.
2014-2015 рр.	Малопрогресивна шкала від 15% до 20%., 5%, 10%, 30%., 0%
2016 р.	Малопрогресивна шкала від 18% до 20%., 5%, 30%., 0%
2017-2020 рр.	18%, 5%, 9%, 20%, 0%.
2021-2023 рр.	18%, 5%, 9%, 0%.

Таким чином, прогресивне оподаткування, принаймні заробітної плати, є досить діючим засобом розв'язання як фіскальних, так і соціальних завдань державної податкової політики.

Перелік використаних джерел інформації:

1. Андрущенко В.Л., Данілов О.Д. Податкові системи зарубіжних країн. Київ: Комп'ютер прес, 2004. 300 с.
2. Безкровний О.В., Сокирко К.В., Чемшит С.В. Ретроспектива розвитку податку на доходи фізичних осіб в контексті зміни його ставок. *Матеріали III всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції, присвяченої пам'яті професора, заслуженого працівника вищої освіти Дмитра Мусійовича Фесенка [«Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій»]*. Полтава, ПДАА, 2020. С. 220-223.
3. Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26 грудня 1992 р. №13-92. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/13-92>
4. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 р. №889-IV. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/annot/889-15>
5. Закон України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 р. №1251-ХІІ. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
6. Онисько С.М., Тофан І.М., Грицина О.В. Податкова система: підручник. Львів: Магнолія Плюс, 2006. 336 с.
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2014 р. №2755-VI зі змінами і доповненнями. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
8. Накай А.І. Реформування податку з доходів фізичних осіб у контексті вимог сталого розвитку. *Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України (економіка, право)*. 2020. №5(32). С. 44-48.
9. Сідельникова Л.П., Костіна Н.М. Податкова система: навч. посіб. Київ: Ліра-К, 2013. 579 с.