

Поняття, особливості та елементи адміністрування єдиного соціального внеску: фінансово-правовий аспект

The concept, features and elements of the administration single social tax, financial and legal aspects

Сергій Наконечний

Ключові слова:

поняття адміністрування єдиного соціального внеску, функції адміністрування єдиного соціального внеску, стадії процесу адміністрування єдиного соціального внеску, завдання адміністрування єдиного соціального внеску.

Key words:

concept administration single social contribution, functions administration of the single social contribution, stages of administration of a single social contribution, administration tasks single social contribution.

Постановка проблеми. За останні роки теоретичні та практичні аспекти адміністрування податків і зборів почали привертати увагу науковців і практиків. Дослідження окремих питань податкового адміністрування здійснюються вченими різних наукових напрямів: економіки, державного управління, адміністративного та фінансового права. Незважаючи на те, що в юридичній літературі висвітлювалися переважно питання адміністрування податкових платежів, а питання адміністрування єдиного соціального внеску – лише фрагментарно, комплексне дослідження зазначеного фінансово-правового інституту в нових соціально-економічних умовах в Україні не здійснювалося, хоча адміністрування єдиного соціального внеску є однією з центральних категорій науки фінансового права, а в практичному сенсі за його посередництвом відбувається перерозподіл частини внутрішнього валового продукту.

Нині існує багато невирішених теоретичних, законодавчих і практичних проблем у сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які певною мірою впливають на ефективність реалізації державою фіскальної та соціальної функцій. Наявність цих проблем безпосередньо пов'язана з недостатньою розробленістю теорії адміністрування єдиного соціального внеску, ставлення до цього обов'язкового платежу як до тимчасової, перехідної форми до запровадження соціального податку або нової форми обов'язкового соціального страхування. Концептуально рішення щодо того, яке майбутнє чекає на зазначений обов'язковий платіж, не прийняте. Тому в сучасних умовах комплексне дослідження адміністрування єдиного соціального внеску набуває важливого значення, що дозволить виявити та розв'язати існуючі проблеми.

Стан дослідження проблеми. Аналіз наукових досліджень і публікацій переконує в тому, що вивченню проблеми реформування системи справляння соціальних внесків присвячені роботи вітчизняних і зарубіжних вчених: Б. Зайчука, Л. Василенко, Н. Внукова, Д. Карамішева, Н. Кузьмич, Т. Масленникова, О. Покатаєвої, Н. Пришви, В. Райхера, С. Синчук, Н. Шаманської, С. Юрія та ін. Авторами публікацій, присвячених проблемам запровадження єдиного соціального внеску в Україні, зокрема є: З. Анузік, П. Берренд, С. Бортнік, Є. Воротін, Е. Глазова, М. Дубова, І. Динь, В. Зверев, Д. Карамішев, Л. Карамішева, М. Карлін, М. Левінсон, Є. Максимчук, С. Нікітін, І. Приймак, С. Рос, М. Степанова, Г. Харрісон, В. Яценко та ін. При цьому найбільше уваги зосереджено на вивченні нового порядку обчислення й сплати ЄСВ. Доцільність передачі функцій адміністрування ЄСВ Міністерству доходів і зборів України вивчали О. Антіпов, А. Прокопенко, В. Олійник, К. Ляпіна, В. Чумак, В. Швець, О. Кузьменко, М. Плугатир та інші. Проте визначенню переваг та висвітленню проблемних аспектів поняття й основних елементів механізму адміністрування єдиного соціального внеску як фінансово-правової категорії не приділено належної уваги, хоча питання адміністрування податків не раз було предметом наукових дискусій.

Метою статті є визначення поняття, особливостей та елементів адміністрування єдиного соціального внеску як фінансово-правової категорії.

Виклад основного матеріалу. Правовій природі адміністрування єдиного соціального внеску було присвячено лише окремі наукові праці. Так, аналіз доцільності нововведень щодо адміністрування єдиного соціального внеску та передачі цієї функції до органів доходів і зборів здійснили А. Силенко та Л. Павлова, які відстоювали потребу залишити функцію ведення Реєстру застрахованих осіб за Пенсійним фондом¹. Завдання державної політики з адміністрування ЄСВ стали предметом дослідження В. Кмітя та І. Кунащука, які запропонували розглядати його як елемент адміністративної системи соціального страхування². Новицький А. та Чеховська І. основну увагу присвятили питанню змісту поняття «механізм адміністрування єдиного соціального внеску та податку на доходи фізичних осіб», однак зробили акцент не на відмінностях, а на спільних рисах цих видів фіскального адміністрування³.

Після прийняття Податкового кодексу України та закріплення в ньому поняття «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи», яке ми можемо скорочено називати «фіскальне адміністрування», у наукових працях переважає визначення правової категорії «адміністрування податків» («податкове адміністрування») із застосуванням так званого «елементарного підходу», коли до дефініції поняття включають всі його елементи, а в нашому випадку – завдання, функції, стадії, суб'єктів зазначеного виду владної діяльності та кола підвладних суб'єктів.

Відповідно до ч. 4 ст. 8 Закону України «Про збір та облік єдиного загальнообов'язкового державного соціального внеску» порядок нарахування, обчислення й сплати єдиного внеску визначається цим Законом (у частині адміністрування – Податковим кодексом України) та нормативно-правовими актами центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову й митну політику. Натомість у ст. 1, 19-1, 20 та 41 Податкового кодексу України (далі – ПК України) закріплено, що Податковий кодекс України визначає компетенцію контролюючих органів, зокрема щодо реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску.

У підп. 14.1.1¹ ПК України⁴ закріплене поняття «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи», що розуміється як сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом. До недоліків зазначеної дефініції можна віднести таке: 1) у дефініції йдеться про податкові та митні відносини, тоді як відносини зі сплати єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ) не зазначені; 2) не згадуються інші органи, з якими взаємодіють контролюючі органи (органи доходів і зборів), зокрема в частині обліку платників єдиного соціального внеску, наприклад, Пенсійний фонд України. Основний акцент у вказаній дефініції законодавець зробив не на цілях та завданнях чи характерних ознаках діяльності, а на її функціях та стадіях, що допускається при формулюванні нормативно закріплених понять, проте є неповним підходом із точки зору наукового тлумачення правових категорій.

Проте якщо з цього поняття вилучити адміністрування єдиного соціального внеску, то під ним законодавець формально розуміє сукупність рішень та процедур контролюючих органів (органів доходів і зборів) і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру відносин зі сплати єдиного соціального внеску, організовують ідентифікацію, облік платників єдиного внеску, забезпечують їх сервісне обслуговування, організацію та контроль за сплатою єдиного соціального внеску відповідно до порядку, встановленого законом.

Для надання наукового визначення поняття адміністрування єдиного соціального внеску вважаємо за необхідне окреслити не лише його елементи, а й основні риси його змісту, ґрунтуючись на висновках

¹ Силенко А. Про адміністрування єдиного внеску / А. Силенко, Л. Павлова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=68625>.

² Кміть В. Оцінка функціонування єдиного соціального внеску в Україні та напрями вдосконалення системи адміністрування соціальних внесків / В. Кміть, І. Кунащук // Науковий вісник НЛТУ України, 2012. – Вип. 22.5. – С.204–212.

³ Кміть В. Оцінка функціонування єдиного соціального внеску в Україні та напрями вдосконалення системи адміністрування соціальних внесків / В. Кміть, І. Кунащук // Науковий вісник НЛТУ України, 2012. – Вип. 22.5. – С.204–212.

⁴ Кміть В. Оцінка функціонування єдиного соціального внеску в Україні та напрями вдосконалення системи адміністрування соціальних внесків / В. Кміть, І. Кунащук // Науковий вісник НЛТУ України, 2012. – Вип. 22.5. – С. 204–212.

науковців. Отже, слід урахувати такі риси адміністрування єдиного соціального внеску: 1) особливий прошарок суспільних відносин, що виникають передусім між органами доходів і зборів та платниками ЄСВ при взаємодії з Пенсійним фондом України та Державною казначейською службою, мають характер владно-майнових та організаційно-розпорядчих суспільних відносин, урегульованих нормами відповідного інституту фінансового права, які закріплені в Законі України «Про збір та облік єдиного внеску та загальнообов'язкове державне соціальне страхування»⁵. Характерною ознакою цих відносин є наявність адміністративно-владних повноважень у відповідних органів, що підкреслює юридичну нерівність у відносинах із платниками єдиного соціального внеску й можливість застосування до них заходів примусу, зокрема заходів фінансової та адміністративної відповідальності, здійснення контролю за діяльністю платників єдиного соціального внеску; 2) реалізація виконавчої влади, зокрема фіскальної та соціальної функцій держави, підзаконна діяльність уповноважених державою суб'єктів (оскільки вона здійснюється задля виконання законодавчих положень із метою реалізації вимог закону та має вторинний характер щодо законодавчої діяльності) у сфері справляння єдиного соціального внеску (регламентований характер діяльності, що виражається в наявності процесуальних та процедурних норм). Така реалізація виконавчої влади спрямована на забезпечення виконання обов'язків та реалізацію прав платників єдиного соціального внеску, тобто є виконавчою організаційно-розпорядчою підзаконною діяльністю вповноважених державою органів у сфері публічних фінансів (органів доходів і зборів у взаємодії з Пенсійним фондом України та Державною казначейською службою України). Отже, об'єктом діяльності з адміністрування єдиного соціального внеску є виконання обов'язків платників у сфері сплати єдиного соціального внеску; 3) ще однією рисою адміністрування ЄСВ є те, що це окремий процес, який є елементом механізму реалізації державного управління у сфері загальнообов'язкового державного соціального страхування, що характеризується наявністю таких елементів: а) сукупністю складових ЄСВ (платників, бази, об'єкта, ставки тощо) та порядку його сплати, установлених на рівні закону; б) стадій процесу, кожна з яких складається з окремих проваджень, при цьому загалом процес адміністрування єдиного соціального внеску є взаємопов'язаною сукупністю процесуальних дій, спрямованих на створення сприятливих умов і формування мотивуючих впливів на страхувальників та застрахованих осіб, а також на забезпечення їхніх законних прав та інтересів як платників єдиного соціального внеску та інших учасників правовідносин; в) наявністю повноважень у відповідних органів держави (у контролюючих органів, передусім органів доходів і зборів, як установлено законодавцем) щодо організації роботи й діяльності з адміністрування ЄСВ; г) наявністю в контролюючого органу повноважень зі здійснення контролю за додержанням законодавства про збір та облік єдиного соціального внеску та повноважень притягати до відповідальності винних за його порушення; 4) сукупність регламентованих законодавством організаційних та розпорядчих дій та рішень уповноважених державних органів (передусім органів доходів і зборів), спрямованих на забезпечення функціонування механізму реалізації положень діючого законодавства (право на реалізацію, контроль та правову охорону) у сфері сплати єдиного соціального внеску, виявлення в ньому прогалин, а також унесення пропозицій щодо його вдосконалення, спрямованих на вироблення найоптимальнішої моделі загальнообов'язкового державного соціального страхування, за якої забезпечуються потреби держави щодо планомірного та достатнього наповнення фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування за рахунок сплати ЄСВ, здійснення мотивізаційного впливу на платників ЄСВ, забезпечення їхніх законних прав та інтересів і створення сприятливих умов для реалізації юридичними та фізичними особами покладених на них обов'язків, які забезпечують сплату внеску; 5) комплекс адміністративно-правових заходів, які застосовуються в процесі владної діяльності органів доходів і зборів (ДФС) щодо формування та реалізації політики у сфері адміністрування єдиного соціального внеску з метою оптимізації процедури такого адміністрування та створення найсприятливіших умов для платників єдиного соціального внеску (наприклад, запровадження електронних ресурсів, зручних форм звітності тощо).

При цьому наведене визначення не виключає можливість ширше характеризувати адміністрування єдиного соціального внеску: як механізму, що охоплює систему способів та організаційно-правових заходів із забезпечення справляння органами доходів і зборів України єдиного соціального внеску, що сплачується його платниками⁶.

Адміністрування єдиного соціального внеску має такі функції (напрями реалізації): 1) прогнозування – аналіз надходження єдиного внеску, вивчення впливів макроекономічних показників і змін законо-

⁵ Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2464-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 2–3. – С. 34. – Ст. 11.

⁶ Адміністрування податків, зборів, платежів : [навч. посіб.] / В. Хомутенко, І. Луценко, А. Хомутенко; за заг. ред. В. Хомутенко. – Одеса: «Атлант», 2015. – С. 13.

давства на його надходження, розроблення пропозицій щодо збільшення / зменшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету; 2) планування – пропозиції щодо прогнозу доходів бюджетів і надходжень єдиного внеску з урахуванням прогнозу макроекономічних показників і тенденцій розвитку світової економіки; 3) організація відносин адміністрування єдиного соціального внеску: а) внутрішня організація: інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, організація внутрішньоструктурного управління у сфері сплати єдиного соціального внеску (розмежування повноважень між ланками органів доходів і зборів); б) сервісна (зовнішня організація): облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, його платників та застрахованих осіб; сервісне забезпечення справляння єдиного соціального внеску; 4) функція керівництва, тобто застосування адміністративного примусу: а) адміністративне регулювання відносин у сфері сплати єдиного соціального внеску (узгодження сум зобов'язань зі сплати ЄСВ, відстрочення та розстрочення платежів ЄСВ, розгляд скарг платників податків); б) надання консультацій (масово-роз'яснювальна робота, надання консультацій в індивідуальних випадках, тлумачення законодавства про збір та облік ЄСВ), прийняття рішень, затвердження нормативно-правових актів; в) складання звітності щодо сплати єдиного внеску; 4) функція контролю за додержанням законодавства про єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, зокрема за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати ЄСВ, за своєчасністю подання платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності, внутрішній організаційний контроль за дотриманням законодавства щодо адміністрування єдиного внеску тощо; 5) функція правової охорони (квазісудової юрисдикції): а) каральна: здійснює застосування фінансових санкцій до платників єдиного внеску; б) правовідновлююча: стягнення несвоєчасно нарахованих та/або несплачених платниками сум єдиного соціального внеску та застосування до платників єдиного внеску судових процедур банкрутства; б) функція оптимізації – надання за результатами практичної роботи та виявлених вад законодавства пропозицій щодо змін елементів ЄСВ або вдосконалення правових положень щодо його адміністрування та зменшення втрат бюджету; упровадження сучасних технологій адміністрування ЄСВ (інформатизація процесів податкового адміністрування, запровадження ризик-орієнтованих методик, спрощення податкового обліку й звітності, уніфікація оподаткування, електронне звітування).

Діяльність уповноважених органів (адміністраторів) у відносинах із забезпечення виконання обов'язків та реалізації прав платників єдиного соціального внеску (з огляду на визначення поняття «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи») включає в себе такі стадії: 1) ідентифікацію; 2) облік платників єдиного соціального внеску; 3) ведення Державного реєстру страхувальників та застрахованих осіб; 4) сервісне обслуговування платників єдиного соціального внеску; 5) узгодження грошових зобов'язань зі сплати єдиного соціального внеску; 6) організацію та контроль за сплатою єдиного соціального внеску відповідно до законодавства.

Згідно із Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та розділом II Податкового кодексу України, що має назву «Адміністрування податків, зборів, платежів», до стадій зазначеного виду публічної діяльності можна також віднести: 1) забезпечення подання звітності зі сплати ЄСВ; 2) надання консультацій платникам ЄСВ; 3) визначення сум грошових зобов'язань платників ЄСВ та забезпечення порядку їх сплати; 4) розгляд скарг платників ЄСВ як елемент стадії узгодження грошового зобов'язання зі сплати ЄСВ; 5) забезпечення погашення боргу зі сплати ЄСВ; 6) стягнення боргу зі сплати ЄСВ; 7) забезпечення реалізації майна платника ЄСВ, стягнутого в рахунок боргу, та зарахування одержаних сум на рахунки ЄСВ, відкриті в Державній казначейській службі.

До елементів правового механізму адміністрування ЄСВ належить мета за завдання владно-майнової організаційно-розпорядчої діяльності вповноважених органів. Можна чітко окреслити цільовий характер діяльності органів доходів і зборів та органів Пенсійного фонду України. Це виявляється в забезпеченні досягнення цілей, визначених державною фіскальною та соціальною політикою і встановлених законодавством про загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Головною метою адміністрування ЄСВ можна визначити забезпечення функціонування механізму реалізації положень діючого законодавства у сфері сплати ЄСВ задля залучення при мінімальних витратах оптимального обсягу фінансових ресурсів, необхідного для функціонування запровадженої в державі моделі загальнообов'язкового державного соціального страхування та для забезпечення захисту в випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Така мета досягається через виконання низки завдань, до основних з яких можна віднести: 1) забезпечення виконання вимог законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; 2) забезпечення реалізації платниками ЄСВ їхніх обов'язків, передусім виконання грошових зобов'язань та обов'язку платників із подання звітності (шляхом реалізації органами доходів і зборів спеціальних повноважень, а також прав і законних інтересів); 3) створення сприятливих умов і формування мотивуючих впливів на страхувальників та застрахованих осіб, а також забезпечення їхніх законних прав та інтересів як платників ЄСВ та інших учасників правовідносин; 4) профілактика та залагодження конфліктів (зокрема шляхом узгодження зобов'язань зі сплати ЄСВ та розгляду інших скарг); 5) забезпечення здійснення контролю за дотриманням законодавства платниками ЄСВ, а також за погашенням ними боргу (шляхом застосування методів владно-примусового характеру), у разі вчинення платниками ЄСВ порушень законодавства – забезпечення реалізації охоронних норм права шляхом застосування до них фінансових стягнень, а також заходів із притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності задля повернення таких відносин у сферу дії регулятивних норм права; 6) виявлення прогалин у законодавстві про збір та облік єдиного соціального внеску, а також внесення пропозицій щодо його вдосконалення, спрямованих на оптимізацію процедури адміністрування ЄСВ та створення найсприятливіших умов для його платників (зокрема, електронних ресурсів, зручних форм звітності тощо).

Висновки. Отже, адміністрування єдиного внеску на загальнодержавне обов'язкове соціальне страхування – це законодавчо врегульована організаційно-розпорядча діяльність уповноважених державних органів (передусім органів доходів та зборів), що має владно-майновий характер. Зазначене адміністрування реалізується шляхом вчинення дій та прийняття рішень у формі окремих проваджень у межах правореалізаційних поетапних контрольних та правоохоронних суспільних відносин, спрямованих на забезпечення виконання вимог законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та на забезпечення потреби держави в планомірному й достатньому наповненні фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування за рахунок сплати ЄСВ і забезпечення законних прав та інтересів платників єдиного соціального внеску і створення сприятливих умов для реалізації покладених на них обов'язків.

Механізм, за допомогою якого здійснюється адміністрування ЄСВ, включає в себе цілі, завдання, функції, принципи, методи управління процесом справляння обов'язкових платежів, а також стадії вказаного виду процесуальної діяльності. Таким чином, до функцій можна віднести: прогнозування, планування, організацію (внутрішньоструктурна та сервісна організація щодо платників єдиного внеску), керівництво, контроль, правову охорону квазісудової юрисдикції (каральна та правовідновлювальна), функція оптимізації. Натомість до стадій адміністрування ЄСВ належать: 1) ідентифікація; 2) облік платників ЄСВ та об'єктів обкладення податком; 3) ведення Державного реєстру страхувальників та застрахованих осіб; 4) сервісне обслуговування платників ЄСВ та надання консультацій таким платникам; 5) визначення сум грошових зобов'язань платників ЄСВ та забезпечення порядку їх сплати; 6) розгляд скарг платників ЄСВ та узгодження грошових зобов'язань зі сплати; 7) забезпечення подання звітності зі сплати ЄСВ; 8) організація та контроль за сплатою ЄСВ відповідно до законодавства. 9) забезпечення погашення боргу зі сплати ЄСВ; 10) стягнення боргу зі ЄСВ; 11) забезпечення реалізації майна платника ЄСВ, стягнутого в рахунок боргу, та зарахування одержаних сум на рахунки ЄСВ, відкриті в Державній казначейській службі.

Анотація

У статті визначено поняття, особливості та елементи адміністрування єдиного соціального внеску як фінансово-правової категорії. Відзначено особливості правового закріплення компетенції з адміністрування єдиного соціального внеску, цілі, завдання та функції цієї владної діяльності. Розкрито особливості адміністрування єдиного соціального внеску як окремого виду публічного адміністрування, його характер як процесуальної діяльності та стадії такої діяльності.

Summary

In the article the concept, features and elements of the administration single social contribution as financial and legal categories. In particular, given the peculiarities of the legal competence of the consolidation of the administration single social contribution, goals, objectives and functions of this imperious activity. The features of the administration single social contribution as separate public administration, its character as procedural activities and stages of such activities.

Використана література:

1. Адміністрування податків, зборів, платежів : [навч. посіб.] / В. Хомутенко, І. Луценко, А. Хомутенко; за заг. ред. В. Хомутенко. – Одеса: «Атлант», 2015. – С. 13.
2. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2464-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 2–3. – С. 34.
3. Кміть В. Оцінка функціонування єдиного соціального внеску в Україні та напрями вдосконалення системи адміністрування соціальних внесків / В. Кміть, І. Кунащук // Науковий вісник НЛТУ України, 2012. – Вип. 22.5. – С. 204–212.
4. Силенко А. Про адміністрування єдиного внеску / А. Силенко, Л. Павлова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nauka.kushnir>.