

М. І. Карлін, Н. В. Іванчук

## ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ В УКРАЇНІ

*Запропоновано шляхи удосконалення адміністрування єдиного соціального внеску в Україні на основі побудови економіко-математичної моделі та аналізу адміністративно-управлінських витрат на утримання цільових фондів.*

*Ways to improve the administration of the single social contribution in Ukraine on the basis of economic model and analysis of administrative and managerial costs on the public specialized funds are offered.*

**Ключові слова:** адміністрування, єдиний соціальний внесок, фонд оплати праці, цільові фонди, адміністративно-управлінські видатки, Єдиний соціальний фонд України.

Оптимізація адміністрування єдиного соціального внеску виступає сьогодні обов'язковою передумовою легалізації заробітної плати, зростання надходжень до державних цільових фондів та зменшення дефіциту Пенсійного фонду України (ПФУ). У цьому контексті важливого значення набуває пошук оптимальних ставок єдиного соціального внеску, визначення шляхів раціоналізації державних витрат на утримання цільових фондів, а також оцінка можливої результативності у випадку зниження розмірів відрахувань.

Брак коштів цільових державних фондів зумовлює необхідність пошуку додаткових джерел фінансування соціальних виплат і щороку все більше обтяжує державний бюджет України, що надає особливої актуальності питанням реформування не лише збору єдиного соціального внеску, але й усієї системи оподаткування в Україні.

Дослідження підходів до оптимізації оподаткування підприємств, податкового навантаження шляхом використання моделювання неодноразово здійснювались у працях таких науковців, як В. Вишневський, Д. Малигін, С. Михайленко, В. Кольцов. Разом із тим у зазначених дослідженнях фактично залишається поза увагою єдиний соціальний внесок та пропонуються досить складні економіко-математичні моделі для оптимізації оподаткування підприємств. Г. Гендлер та А. Скрипник пропонують свій підхід до визначення розміру єдиної ставки соціальних платежів, що сприятиме детінізації фонду оплати праці, визначаючи її на рівні 13,3 %, однак вихідна методика обчислення утримань з фонду оплати праці, використана у цих розрахунках, містить суттєві неточності<sup>1</sup>, тобто не повністю відповідає реальному механізму оподаткування фонду оплати праці в Україні. Зважаючи на вказане, нагальною потребою є розроблення моделі оптимізації ставки єдиного соціального внеску, що враховує реальні вимоги законодавства щодо його обчислення.

<sup>1</sup> Скрипник А. Оцінка податкового навантаження і детінізація фонду оплати праці / А. Скрипник, Г. Гендлер // Економіка України. — 2007. — № 5. — С. 23.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні шляхів удосконалення адміністрування єдиного соціального внеску в Україні на основі побудови детермінованої економіко-математичної моделі та аналізу адміністративно-управлінських витрат на утримання цільових фондів.

Починаючи з 1 січня 2011 р. в Україні набрав чинності Податковий кодекс та Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування”, які повинні були сприяти легалізації фонду оплати праці та передбачали об’єднання соціальних нарахувань та утримань в єдиний соціальний внесок, а також введення прогресивної ставки податку на доходи фізичних осіб.

На сьогодні найвищі розміри ставок єдиного соціального внеску встановлені для підприємств, установ та організацій зі статусом юридичної особи, дипломатичних представництв, консульських установ, філій, представництв, інших відокремлених підрозділів вітчизняних та іноземних підприємств, установ та організацій, що використовують працю на умовах трудового договору та сплачують єдиний соціальний внесок у вигляді як нарахувань, так і утримань, причому базою обчислення виступає сума нарахованої заробітної плати найманіх працівників.

Аналіз структури фонду оплати праці як бази оподаткування в Україні свідчить, що основну її частку займає фонд оплати праці підприємств, а тому можна стверджувати, що підприємства виступають основною категорією платників єдиного соціального внеску (табл. 1).

**Таблиця 1. Динаміка фонду оплати праці та обсягів реалізованої продукції в Україні за 2007—2011 рр.**

Показник	2007	2008	2009	2010	2011
Фонд оплати праці в економіці, млн грн	204 120,0	269 824,0	262 550,0	307 384,0	353 900,0
Фонд оплати праці підприємств, млн грн	140 948,6	182 351,5	175 835,5	201 405,9	231 402,7
Частка фонду оплати праці підприємств, %	69,1	67,6	67,0	65,5	65,4

*Джерело:* розраховано за даними Державної служби статистики України та звітів про виконання бюджету Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Крім того, основна частка податку на доходи фізичних осіб (понад 90 %) сплачується із заробітної плати, що дає змогу розглядати підприємства також як основних платників податку на доходи фізичних осіб в Україні.

Саме тому підприємства являють собою цільову категорію для ухвалення рішень у напрямку оптимізації оподаткування фонду оплати праці в Україні, що необхідно передусім для зростання надходжень єдиного соціального внеску, подолання дефіциту ПФУ та покращання підтримки соціально незахищених верств населення.

На сьогодні можна стверджувати, що тінізація частини фонду оплати праці чи використання неофіційних працівників на підприємствах має місце

тому, що це вигідно для суб'єктів господарювання, оскільки дає їм змогу зекономити частину своїх коштів. Оскільки механізм оподаткування фонду оплати праці передбачає сплату нарахувань на фонд оплати праці від імені роботодавця (єдиний соціальний внесок), а також утримань (єдиний соціальний внесок та податок на доходи фізичних осіб) за рахунок нарахованої заробітної плати найманого працівника, то залежно від цього відбувається економія коштів підприємства при ухиленні від сплати цих платежів.

В умовах тінізації спочатку виникає економія на утриманнях, оскільки без їх сплати роботодавець фактично може додати менше заробітної плати найманому працівнику (або менше заплатити неоформленому працівнику), орієнтуючись при цьому на цільову суму чистої заробітної плати, що надходить для працівника.

Для визначення цієї економії знайдемо суму нарахованої заробітної плати, використовуючи суму чистої заробітної плати та ставки утримань:

$$F = \frac{N}{(1 - x_2 - x_3 + x_2 \cdot x_3)}, \quad (1)$$

де  $F$  — сума нарахованої заробітної плати;

$N$  — чиста заробітна плата;

$x_2, x_3$  — ставки утримань єдиного соціального внеску та податку на доходи фізичних осіб у десятковому вираженні.

Наприклад, якщо нарахована заробітна плата становить 2000 грн, то сума єдиного соціального внеску з неї — 72 грн ( $2000 \cdot 0,036$ ), а податку на доходи фізичних осіб — 289,2 грн ( $(2000 - 72) \cdot 0,15$ ). При цьому чиста заробітна плата становитиме 1638,8 грн ( $2000 - 72 - 289,2$ ). Якщо ми скористаємося формулою (1), то знаючи чисту заробітну плату, можемо знайти нараховану:  $1638,8 : (1 - 0,036 - 0,15 + 0,036 \cdot 0,15) = 2000$  (грн).

Оскільки при  $x_2, x_3 < 1$  справедлива нерівність  $\frac{N}{(1 - x_2 - x_3 + x_2 \cdot x_3)} > N$ , то

сума економії на утриманнях ( $E_1$ ) становитиме:

$$E_1 = \frac{NF}{(1 - x_2 - x_3 + x_2 \cdot x_3)} - NF = \frac{NF \cdot (x_2 + x_3 - x_2 \cdot x_3)}{(1 - x_2 - x_3 + x_2 \cdot x_3)}, \quad (2)$$

де  $NF$  — сума прихованого фонду оплати праці.

Очевидно, що при  $x_2, x_3 < 1$ , виконується нерівність  $E_1 > 1$ , що вказує на існування економії на утриманнях при тінізації заробітної плати.

Для прикладу припустимо, що нелегально доплачується частина заробітної плати у сумі 1000 грн. Якби все відбувалося офіційно, то підприємству слід було б витратити більше коштів, оскільки сума 1000 грн залишається після того, як утримано єдиний соціальний внесок та податок на доходи фізичних осіб. Тому доплачуючи 1000 грн нелегально, підприємство економить на зазначених

утриманнях. Використавши формулу (2), знайдемо суму цієї економії:  $1000 \times (0,036 + 0,15 - 0,036 \cdot 0,15) / (1 - 0,036 - 0,15 + 0,15 \cdot 0,036) = 220,41$  (грн). Отже, для того, щоб офіційно збільшити чисту заробітну плату працівникам на 1000 грн, необхідно її спочатку збільшити на суму 1220,41 грн.

Наступним кроком є визначення економії підприємства на нарахуваннях ( $E_2$ ), яку можна записати у вигляді:

$$E_2 = (NF + E_1) \cdot x_1, \quad (3)$$

де  $x_1$  — ставка нарахувань на фонд оплати праці у десятковому вираженні.

Оскільки розмір єдиного соціального внеску у вигляді нарахувань обчислюється роботодавцем виходячи з суми нарахованої заробітної плати, то для нашого прикладу у формулі (3) вираз у дужках дорівнюватиме 1220,41 грн ( $1000 + 220,41$ ). Зрозуміло, що ставка нарахувань єдиного соціального внеску для роботодавців залежить від класу професійного ризику виробництва. Якщо, наприклад, взяти її мінімальний розмір — 36,76 %, то економія на нарахуваннях становитиме  $1220,41 \cdot 0,3676 = 448,62$  (грн).

Сукупна економія підприємства ( $TE$ ) на обов'язкових платежах з фонду оплати праці в умовах тінізації становитиме:

$$TE = E_1 + E_2 = \frac{NF \cdot (x_1 + x_2 + x_3 - x_2 \cdot x_3)}{(1 - x_2 - x_3 + x_3 x_2)}. \quad (4)$$

Для нашого прикладу  $TE = 220,41 + 448,62 = 669,03$  (грн), тобто доплачуючи працівникам 1000 грн неофіційно, підприємство уникає додаткових витрат у вигляді обов'язкових платежів з фонду оплати праці в розмірі 669,03 грн.

Визначимо тепер, чи дорівнює приріст фактичного чистого прибутку підприємства визначеній вище економії. Очевидно, що ні, оскільки тінізація заробітної плати призводить до зменшення офіційно відображеніх витрат, збільшуючи тим самим базу оподаткування податком на прибуток за умови незмінності відображених доходів підприємства.

Фактичний чистий прибуток ( $NPr_1$ ) за умов відсутності тінізації становить:

$$NPr_1 = Pr_1 - T_1 = Pr_1 - tPr_1 = (D - B) - t(D - B), \quad (5)$$

де  $Pr_1$  — прибуток до оподаткування при відсутності тінізації;

$T_1$  — сума податку на прибуток при відсутності тінізації;

$t$  — ставка податку на прибуток у десятковому вираженні;

$D$  — сума доходів;

$B$  — сума витрат.

При тінізації заробітної плати офіційний чистий прибуток ( $NPr_2$ ) визначається:

$$NPr_2 = Pr_2 - T_2 = Pr_2 - tPr_2 = (D - (B + \Delta B)) - t(D - (B + \Delta B)), \quad (6)$$

де  $Pr_2$  — офіційний прибуток до оподаткування при тінізації;

$T_2$  — сума податку на прибуток;

$\Delta B$  — зміна витрат при тінізації ( $\Delta B < 0$  та  $\Delta B = -(NF + TE)$ ).

Очевидно, що  $T_2 > T_1$ , оскільки  $tD - tB - t\Delta B > tD - tB$ , а тому можна зробити висновок, що при незмінних доходах тінізація фонду оплати праці породжує зростання офіційно відображеного прибутку до оподаткування та чистого прибутку, що виступає, у свою чергу, стимулом до приховування доходів підприємства.

Визначимо тепер фактичний чистий прибуток підприємства ( $NPr_3$ ) при тінізації:

$$NPr_3 = NPr_2 - NF. \quad (7)$$

Після математичних перетворень та врахування взаємозв'язку між показниками, приріст фактичного чистого прибутку підприємства ( $\Delta NPr$ ) при тінізації фонду оплати праці становитиме:

$$\Delta NPr = NPr_3 - NPr_1 = TE + t\Delta B. \quad (8)$$

З формули видно, що оподаткування прибутку підприємств зумовлює зростання фактичного чистого прибутку на величину, меншу від суми зекономлених коштів ( $TE$ ), більше того, вираз  $t\Delta B$  може не лише зменшувати цю економію, але й зводити її нанівець, оскільки він показує суму коштів, на яку зростає податок на прибуток підприємства внаслідок приховування його фонду оплати праці за відсутності тінізації доходів. Таким чином, діючи на ставку податку на прибуток можна підірвати стимули до приховування заробітної плати, однак лише за умови неможливості приховування доходів суб'єкта господарювання, що саме по собі є малоймовірним. Отже, зростання ставки податку на прибуток не можна оцінити як доцільний захід.

З огляду на виведені залежності підприємству буде невигідно тінізувати фонд оплати праці, якщо приріст фактичного чистого прибутку отримає від'ємне значення, а тому умовою детінізації заробітної плати стане вираз:

$$TE + t\Delta B < 0 \quad (9)$$

$$\text{або } \frac{NF \cdot (x_1 + x_2 + x_3 - x_2 \cdot x_3)}{(1 - x_2 - x_3 + x_3 x_2)} - t(NF + TE) < 0. \quad (10)$$

Розв'язавши представлену нерівність відносно  $x_1$  та прийнявши ставку утримань єдиного соціального внеску у розмірі 3,6 %, податку на доходи фізичних осіб — 15 %, а податку на прибуток — 21 %, одержимо  $x_1 < 3,72$  %, тобто при збереженні існуючих ставок утримань із заробітної плати та оподаткування прибутку для легалізації заробітної плати необхідно встановити для роботодавців ставку нарахувань єдиного соціального внеску у розмірі не більшому за 3,72 %, але при цьому необхідно повністю позбавити їх можливості приховувати свої доходи з метою отримання позитивного результату від такого істотного зниження ставки нарахувань. Варто також зазначити, що розмір обчисленої ставки нарахувань для роботодавців буде однаковим для

всіх обсягів прихованої заробітної плати в межах сум, що підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб у розмірі 15 %.

Якщо врахувати існуючу сьогодні прогресивність оподаткування доходів фізичних осіб, тобто припустити, що тінізація заробітної плати відбувається ще й у частині, яка обкладається підвищеною ставкою податку на доходи фізичних осіб у розмірі 17 %, то, використовуючи формулу (9), розрахунок цільової ставки єдиного соціального внеску, що стягується із роботодавців, передбачатиме розв'язок такої нерівності:

$$\frac{NF_1 \cdot (x_1 + x_2 + x_3 - x_2 \cdot x_3)}{(1 - x_2 - x_3 + x_3 x_2)} + \frac{NF_2 \cdot (x_1 + x_2 + x'_3 - x_2 \cdot x_3)}{(1 - x_2 - x'_3 + x'_3 x_2)} - t \left( \frac{NF_1 \cdot (1 + x_1)}{(1 - x_2 - x_3 + x_3 x_2)} + \frac{NF_2 \cdot (1 + x_1)}{(1 - x_2 - x'_3 + x'_3 x_2)} \right) < 0, \quad (11)$$

де  $NF_1$  — сума прихованої чистої заробітної плати, яка обчислюється з різниці між десятикратним розміром мінімальної заробітної плати станом на початок року та обсягом місячного доходу у вигляді заробітної плати, що дає право на податкову соціальну пільгу;

$NF_2$  — сума прихованої чистої заробітної плати, що обчислюється з різниці між максимальною межею бази нарахування єдиного соціального внеску та десятикратним розміром мінімальної заробітної плати станом на початок року;

$x'_3$  — підвищена ставка податку на доходи фізичних осіб у десятковому вираженні.

Розв'язання нерівності дає можливість стверджувати, що врахування прогресивності оподаткування доходів фізичних осіб спричинило зниження ставки єдиного соціального внеску для роботодавців, це, у свою чергу, зумовлюватиме детінізацію до рівня 2,59 %. Тобто зростання суми прихованої заробітної плати, що прогресивно оподатковується, на 100 грн тягнуло за собою в середньому зниження на 0,02 % попередньо отриманої ставки у розмірі 3,72 %.

Слід також зазначити, що без урахування прогресивності оподаткування доходів фізичних осіб гранична сукупна ставка єдиного соціального внеску, яка сприятиме детінізації заробітної плати, становить 7,32 %, однак вона починає варіювати при зміні ставок утримань з найманих працівників. Зокрема, якщо все “покласти” на роботодавця, то сукупна ставка єдиного соціального внеску становитиме 7,59 %, а коли всі кошти стягуватимуться з найманого працівника, то ця ставка набуде мінімального значення — 7,06 %. Із урахуванням прогресивності оподаткування доходів фізичних осіб вона змінюватиметься в межах від 6,42 до 6,04 %. Тобто два випадки дають один і той самий висновок про неприпустимість скасування єдиного соціального внеску з роботодавця, що також не має аналогів у світовій практиці. Разом із тим

результати розрахунків у рамках запропонованої моделі показують, що найвищий рівень сукупної ставки, який сприятиме детінізації фонду оплати праці, відповідає ситуації, коли весь єдиний соціальний внесок сплачується за рахунок коштів роботодавця, що у двох вищеперелічених випадках становить 7,59 та 6,42 % відповідно. Однак це можливо лише за умови забезпечення державою суворого контролю адекватного відображення доходів підприємств.

Сьогодні пропозиції Державної податкової служби і Міністерства фінансів України щодо реформування вітчизняної системи оподаткування викладені в підготовленій відомствами Концепції реформування податкової системи<sup>2</sup>. Щодо оподаткування праці у зазначеному контексті пропонується зменшення навантаження на фонд оплати праці й заробітну плату шляхом скорочення ставки нарахувань на фонд оплати праці з існуючих 36,76—49,7 % з роботодавця та 3,6 % з працівника до 15 % із пропонованим розподілом ставки єдиного соціального внеску між роботодавцем і працівником наполовину.

Використання наведених ставок у нашій моделі показало, що перенесення на найманого працівника єдиного соціального внеску у розмірі 7,5 % не забезпечить легалізації заробітної плати, оскільки стимули до її приховування залишаються. Однак бажання підприємства тінізувати заробітну плату також може регулюватись очікуваними розмірами покарань з боку держави у вигляді штрафних санкцій, які за систематичного контролю теоретично можуть знівелювати будь-яку економію за будь-яких ставок.

Скасування максимальної суми для нарахування єдиного соціального внеску, пропоноване у Концепції, є досить радикальним заходом. У цьому випадку можна обмежитися підняттям зазначеної суми, оскільки на сьогодні в Україні ця величина є значно нижчою, ніж у країнах — нових членах ЄС.

Отже, за сучасних умов при відсутності налагодженої системи контролю підприємств першочерговими заходами зменшення дефіциту коштів цільових фондів має бути не зниження ставок єдиного соціального внеску, а раціоналізація адміністративно-управлінських витрат, які на сьогодні є досить значними (табл. 2).

У процесі розрахунку адміністративно-управлінських витрат на утримання цільових фондів України бралися до уваги такі статті видатків:

— для Пенсійного фонду України: розрахунково-касове обслуговування та плата за підкріplення готівкою виплати пенсії й грошової допомоги; керівництво та управління у сфері пенсійного забезпечення; виготовлення свідоцтв загальнообов'язкового державного соціального страхування та пенсійних посвідчень; виготовлення бланків, виплатних відомостей для

---

<sup>2</sup> Реформування системи оподаткування України: pro & contra // Дзеркало тижня. — 2012. — № 26. — 3 серп. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://gazeta.dt.ua/ECONOMICS/reformuvannya\\_sistemi\\_opodatkuvannya\\_ukrayini\\_\\_pro\\_\\_contra.html](http://gazeta.dt.ua/ECONOMICS/reformuvannya_sistemi_opodatkuvannya_ukrayini__pro__contra.html).

**Таблиця 2. Динаміка адміністративно-управлінських витрат на утримання цільових фондів та ВВП України за 2007—2012 рр.**

Показник	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Адміністративно-управлінські витрати номінальні, млн грн	2 660,9	3 995,5	3 768,8	4 557,4	4 765,0	5 255,9
Темп зростання номінальних витрат, %	—	150,2	94,3	120,9	104,6	110,3
Темп зростання номінального ВВП, %	—	131,5	96,3	118,5	121,6	113,9
Темп зростання реальних витрат, %	—	143,3	107,3	120,1	102,8	116,4
Темп зростання реального ВВП, %	—	102,3	85,2	104,1	105,2	103,9

*Джерело:* розраховано за даними звітів про виконання бюджетів державних цільових фондів за 2007—2011 рр., планових показників їх бюджетів на 2012 р., даними Національного банку України, прогнозів Міністерства фінансів України на 2012 р.

виконання функцій з призначення на виплати пенсій; створення програмно-технічного забезпечення системи інформаційно-аналітичної підтримки органів Пенсійного фонду України; створення та впровадження автоматизованої системи Накопичувального фонду загальнообов'язкового державного пенсійного страхування; здійснення заходів, пов'язаних із забезпеченням адресної доставки сім'ям, у складі яких є пенсіонери, повідомлень про спрощений порядок надання житлових субсидій;

— для Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності: організаційно-управлінські заходи та виконання обов'язків страховика;

— для Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття: підтримка інформаційно-довідкової системи обслуговування безробітних; утримання та забезпечення діяльності виконавчої дирекції, її робочих органів, Інституту підготовки кадрів державної служби зайнятості, управління Фондом; створення умов прийому, надання соціальних послуг та розвиток матеріальної бази;

— для Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України: заходи по координації роботи зі страхувальниками; виконання інших робіт, пов'язаних з координацією страхової діяльності; забезпечення роботи правління та наглядової ради Фонду; організація роботи Фонду.

Як видно з наведених даних, спостерігається тенденція до зростання витрат на утримання соціальних фондів, зокрема, у 2011 р. вони зросли на 2104,1 млрд грн, або 79,1 %, порівняно з 2007 р., досягнувши 4765 млн грн. У 2012 р., згідно з плановими розрахунками, такі витрати зростуть на 490,9 млн грн і становитимуть 5255,9 млн грн, або 10,3 %. Найбільш стрімке зростання витрат відбулось у 2008 р. внаслідок фінансово-економічної кризи (50,2 %), а наступний істотний стрибок було зафіксовано у 2010 р. (20,9 %).

Критерієм доцільності зростання цих витрат слід обрати динаміку ВВП. При цьому зрозуміло, що класична дихотомія розмежовує номінальні та реальні величини, а економічне зростання в країні демонструє динаміка

саме реального, а не номінального ВВП. Якщо ми розглянемо динаміку номінального ВВП, то побачимо, що номінальні адміністративно-управлінські витрати на утримання цільових фондів зростали повільніше у 2009, 2011 та 2012 рр., проте реальні величини дають зовсім інші результати. Лише у 2011 р. зростання адміністративно-управлінських витрат не можна було розцінювати як загрозливе, тоді як у інших роках воно було абсолютно невиправданим.

Структура адміністративно-управлінських видатків цільових фондів України свідчить про те, що видатки розподіляються приблизно наполовину між ПФУ та трьома іншими цільовими фондами, при цьому існує тенденція до переважання ролі інших фондів у цій структурі. Зокрема, у 2011 р. частка ПФУ становила 47,2 % і зменшилася на 2,7 % порівняно з 2007 р., тоді як частка інших фондів дорівнювала 52,8 %, зросла відповідно на 2,7 %. Планові показники на 2012 р. передбачають повернення структури видатків до рівня 2010 р., тобто 47,4 % — видатки ПФУ та 52,6 % — інших фондів, що не можна розцінювати як суттєву зміну порівняно з 2011 р.

Водночас скасування відразу чотирьох соціальних фондів є досить таки непростим завданням, оскільки це вимагає включення до державного бюджету великої кількості додаткових статей витрат. Саме тому поки доцільно залишити Пенсійний фонд України, який повинен зосередити в собі всю сукупність теперішніх функцій цільових фондів, назвавши його Єдиним соціальним фондом України. Разом із тим потрібно належним чином подбати про переведення всіх виплат на безготівкову форму через використання банківської системи та скоротити адміністративний апарат фонду, зважаючи на ліквідацію його контрольної функції, а також доручити його керівництво лише представникам держави, оскільки “трипартизм” призводить до недостатньо ефективного використання коштів державних цільових фондів.

Прийняття Податкового кодексу 2 грудня 2010 р. супроводжувалося скороченням кількості податків і зборів, що увійшли до складу податкової системи України. Зокрема, згідно з цим нормативним актом в Україні можуть встановлюватися 18 загальнодержавних та 5 місцевих податків та зборів.

Згідно з цими законодавчими вимогами наведений перелік податків і зборів є вичерпним і на законодавчому рівні становить сутність податкової системи України. Адмініструванням цих податків і зборів займається Державна податкова служба України, що, в свою чергу, включає контроль правильності нарахування, своєчасності та повноти їх сплати. Проте, на нашу думку, наведений перелік не вичерпує реальної кількості податків в Україні, зокрема, до складу вітчизняної податкової системи необхідно включити також єдиний соціальний внесок, який відповідно до Закону України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” не входить до системи оподаткування. При

цьому податкове законодавство не регулює порядок нарахування, обчислення і сплати єдиного внеску. Кошти, що надходять від сплати єдиного внеску та застосування фінансових санкцій, не можуть зараховуватися до державного бюджету України, бюджетів інших рівнів та використовуватися на цілі, не передбачені законодавством про загальнообов'язкове державне соціальне страхування<sup>3</sup>.

Зважаючи на наведені факти, ми пропонуємо контрольну функцію з обліку платників та збору єдиного соціального внеску передати Державній податковій службі України, а суми єдиного соціального внеску зараховувати до складу доходів державного бюджету на єдиний казначейський рахунок на рівні з іншими податками, оскільки при здійсненні перевірок Державна податкова служба України обов'язково відслідковує правильність нарахувань та утримань з фонду оплати праці та включення їх до складу витрат діяльності. Відтак у порядку вторинного розподілу необхідно централізовано виділяти кошти на рахунок Єдиного соціального фонду, скасувавши інші фонди соціального страхування. Доцільно не розділяти функції соціального захисту між чотирма установами, а зосередити їх в одній, зокрема в Пенсійному (соціальному) фонді, оскільки він отримує кошти у дохідну частину свого бюджету також і від інших трьох цільових фондів внаслідок своєї найбільшої дефіцитності.

Результати дослідження дають змогу зробити такі висновки:

- 1) зважаючи на те, що основними платниками соціальних внесків з фонду оплати праці в Україні залишаються підприємства та спостерігається відсутність належного державного контролю їх діяльності, першочерговими заходами удосконалення адміністрування єдиного соціального внеску має бути не зниження ставок нарахувань, а забезпечення раціоналізації адміністративно-управлінських витрат цільових фондів, які на сьогодні є досить значними;
- 2) з метою зменшення адміністративно-управлінських витрат цільових фондів доцільно включити єдиний соціальний внесок до складу доходів державного бюджету України, а контроль обліку платників, правильності нарахування, своєчасності та повноти сплати єдиного соціального внеску покласти на Державну податкову службу України;
- 3) необхідно ліквідувати Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття та Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, а їхні обов'язки покласти на Єдиний соціальний фонд України, створений на базі Пенсійного фонду України.

---

<sup>3</sup> Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : закон України від 08.07.2010 №2464-VII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2464-17>.