НАКОНЕЧНИЙ С. В.,
аспірант
(Класичний приватний університет)

СТРОК ДАВНОСТІ ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ ФІНАНСОВИХ СТЯГНЕНЬ ТА СТРОК ПОГАШЕННЯ НЕУСТОЙКИ ТА ФІНАНСОВИХ САНКЦІЙ ПЛАТНИКАМИ ЄДИНОГО ВНЕСКУ НА ЗАГАЛЬНООБОВ`ЯЗКОВЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ

У статті висвітлене питання правового закріплення, змісту та практичного застосування строку давності нарахування фінансових санкцій в разі нарахування недоїмки зі сплати єдиного соціального внеску та строку їх сплати платниками. З'ясовано, що строк давності не застосовується щодо відносин з нарахування пені та штрафів при донарахуванні суми зобов'язання зі сплати єдиного соціального внеску органами доходів і зборів. Висвітлено строки виконання зобов'язань що погашення неустойки та фінансових санкцій, строки пред'явлення виконавчих документів,граничний строк виконання виконавчого провадження.

Ключові слова: *строк давності, нарахування фінансових санкцій, строк сплати недоїмки та фінансових санкцій платниками єдиного соціального внеску, строки виконання рішення про накладення фінансових стягнень.*

В статье освещен вопрос правового закрепления, содержания и практического применения срока давности при начислении финансовых санкций в случае начисления недоимки по уплате единого социального взноса и срока их уплаты плательщиками. Установлено, что срок давности не применяется к отношениям по начислению пени и штрафов при доначислении суммы обязательства по уплате единого социального взноса органами доходов и сборов. Освещены сроки погашения неустойки и штрафов, сроки предъявления исполнительных документов, предельный срок выполнения исполнительного производства.

Ключевые слова: *срок давности, начисление штрафных санкций, срок уплаты недоимки и финансовых санкций плательщиками единого социального взноса, сроки выполнения решения о наложении финансовых взысканий.*

The article deals with the question of legal consolidation, content and practical application of the limitation period in the calculation of financial penalties in the event of the accrual of arrears in the payment of the single social payment and term of payment by payers. It is established that the statute of limitations does not apply to the relationship assessed fines and penalties with additional accrual of the liability to pay the single social contribution agencies revenues and fees. When covering maturities of penalties and fines, terms of submission of executive documents, the deadline for implementation of the enforcement proceedings.

Key words: *statute of limitations, calculation of financial penalties, maturity arrears and fines payers single social contribution, timing the decision on imposing financial penalties.*

Питання інституту строку позовної давності прямо пов'язані із проблемою захисту матеріальних прав платників податків та єдиного соціального внеску та утвердження їх правового статусу. Це питання є предметом цілої низки цивільно-правових досліджень та цілком виправдвно отримує останнім часом увагу як науковців, так і практиків. Зокрема, в рішенні Європейського суду з прав людини у (*«ОАО «Нафтова компанія «ЮКОС» проти Росії»*) зазначається, що позовна давність є законним правом правопорушника уникнути переслідування або притягнення до суду після закінчення певного періоду після скоєння правопорушення. Строки позовної давності, що є звичайним явищем в національних законодавствах держав-учасниць Конвенції, виконують кілька завдань, зокрема забезпечують юридичну визначеність та остаточність рішення щодо застосування санкції, запобігаючи порушенню прав відповідачів, яке може мати місце у разі прийняття судом рішення на підставі доказів, що стали неповними через сплив часу.

Національні суди, вирішуючи питання про пропуск кредитором позовної давності, фактично вирішують питання про право кредитора на звернення до суду за захистом свого порушеного права, а також й про право боржника бути звільненим від переслідування або притягнення до суду. Отже, визнаючи поважними причини пропущення кредитором позовної давності та надаючи кредиторові судовий захист, суд одночасно враховує право боржника. При цьому боржник має можливість захистити своє право та у зв'язку із цим оскаржити рішення суду.

Досить часто у платників єдиного внеску виникають питання стосовно строків нарахування єдиного соціального внеску. Це пов'язано зі співвідношенням строків, що встановлені статтею 102 ПК України, строками, що встановлені частиною 16 статті 25 в Законі України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі – Закон № 2464) [1], а також строків позовної давності щодо нарахування пені, що визначено в ч. 2 ст. 258 Цивільного кодексу України [2], і строку, у межах якого нараховуються штрафні санкції, що відповідно визначено у ст. 232 Господарського кодексу України [3], а також строку в межах якого застосовуються адміністративно-господарські санкції, що встановлені в ст. 250 Господарського кодексу Україні.

Окремі аспекти правової природи штрафних (фінансових) санкцій у сфері оподаткування та сплати єдиного соціального внеску досліджували такі визначні науковці, як: Р. Андрєєв [4], В. Кириченко, Т. Коломоєць, В. Ковальський, М. Кравчук, М. Кучерявенко, Т. Мацелик, Н. Пришва, О. Рябченко, Л. Савченко, В. Шкарупа та інші. Проте питання строків давності щодо нарахування єдиного соціального внеску, штрафних санкцій та строку їх сплати ще не окреслювалися як окремий предмет наукових досліджень.

Мета та завдання дослідження. Метою цієї статті є дослідження правового закріплення, змісту та практичного застосування строк давності щодо застосування фінансових стягнень та строк погашення неустойки та фінансових санкцій платниками єдиного внеску на загальнообов`язкове соціальне страхування.

Основний матеріал. Платник єдиного внеску зобов'язаний своєчасно та в повному обсязі нараховувати, обчислювати і сплачувати єдиний внесок (ч. 2 ст. 6 Закону). Платники єдиного соціального внеску здійснюють самостійне визначення бази нарахування та нарахування суми єдиного соціального внеску в порядку, передбаченому статтею 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» .

Обчислення і сплата єдиного внеску за платників, зазначених у пунктах 2, 3, 6, 7, 8, 9 та 11 частини першої статті 4 Закону № 2464, здійснюються відповідно до ч. 9 ст. 9 вказаного Закону платниками, зазначеними у пункті 1 частини першої статті 4, за рахунок сум, на які внесок нарахований.

Відповідно до ч. 2 ст. 25 вказаного Закону № 2464 у разі виявлення своєчасно не сплачених сум страхових внесків платники єдиного внеску зобов'язані самостійно об-

числити ці внески і сплатити їх з нарахуванням пені в порядку і розмірах, визначених цією статтею.

В свою чергу відповідно до ч. 3 ст. 9 Закону № 2464 «обчислення єдиного внеску органами доходів і зборів у випадках, передбачених цим Законом, здійснюється на підставі актів перевірки правильності нарахування та сплати єдиного внеску, звітності, що подається платниками до органів доходів і зборів, бухгалтерських та інших документів, що підтверджують суми виплат (доходу), на суми яких (якого) відповідно до цього Закону нараховується єдиний внесок.»

В підтвердження положень ч. 2 ст. 2 Закону, де закріплено, що саме ним визначаються платники єдиного внеску та порядок нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску, в ч. 4 ст. 8 Закону передбачено, що «Порядок нарахування, обчислення і сплати єдиного внеску визначається цим Законом, а в частині адміністрування – Податковим кодексом України, та прийнятими відповідно до них нормативно-правовими актами центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику».

Відповідно до п. 1.3 статті 1 Податкового кодексу України (далі – ПК України) його положення не регулюють питання погашення зобов'язань зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Відповідно пріоритет має положення ч. 16 ст. 25 спеціального Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі – Закон № 2464) в якій встановлено, що строк давності щодо нарахування, застосування та стягнення сум недоїмки, штрафів та нарахованої пені не застосовується.

На сьогодні, виходячи з економічної доцільності та соціальної справедливості, законодавець виходив з того, не вбачається доцільним застосовувати строки давності у випадку стягнення фінансових санкцій. Мало того, окремими науковцями пропонується внести зміни до чинного податкового законодавства та виключити можливість застосування строків давності при стягненні фінансових санкцій за порушення положень податкового закону. Зазначається, що завдяки цьому держава в особі органів доходів і зборів матиме право, за наявності законних підстав, стягувати податкову заборгованість незалежно від терміну її виникнення [4, с. 7].

Отже, нарахування єдиного внеску здійснюється платниками і лише окремих випадках – органами доходів і зборів. В цьому контексті важливим є положення абзацу другого ч. 1 ст. 25 «Заходи впливу та стягнення» Закону № 2464, де закріплено, що «положення цієї статті поширюються лише на тих платників, які відповідно до цього Закону зобов'язані нараховувати, обчислювати і сплачувати єдиний внесок». Важливо, що саме в ч. 16 цієї статті закріплено, що строк давності щодо нарахування, застосування та стягнення сум недоїмки, штрафів та нарахованої пені не застосовується.

Проблемним питанням є: чи застосовується це положення в разі, коли законом визначено, що єдиний внесок не нараховується, а донараховується (ч. 11 ст. 25 Закону) чи обчислення (п. 6 ч. 1 ст. 1 Закону), оскільки в ч. 2 ст. 2 Закону функції з нарахування та обчислення єдиного внеску чітко розмежовані. Обов'язок щодо обчислення покладений на платника єдиного внеску (п. 1 ч. 2 ст. 6, ч. 1-2, 9 ст. 9 та ч. 2 ст. 25 Закону) та органи доходів і зборів у випадках, передбачених цим Законом (п. 6 ч. 1 ст. 1 Закону), проте в самому законі право обчислення та нарахування єдиного внеску (донарахування) за органами доходів і зборів в статті 14 Закону не закріплено. Лише в п. 3 ч. 11 ст. 25 Закону йдеться про право органу доходів і зборів застосовувати до платника єдиного внеску (фінансові) санкції «за донарахування територіальним органом доходів і зборів або платником своєчасно не нарахованого єдиного внеску». *Для порівняння, в Податковому кодексі України в п. 54.3 чітко закріплено випадки, коли* контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення (збільшення) від'ємного значення об'єкта

оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, передбачених цим Кодексом або іншим законодавством.

Проблема, якщо нараховано не платниками, а донараховані органами доходів і зборів, то правова позиція, згідно з якою строк давності не поширюються, виглядає сумнівною. Однак, орган доходів і зборів може донарахувати суми зобов'язання щодо сплати єдиного соціального внеску, що виникло починаючи з самого моменту реєстрації платника і до моменту виявлення недоїмки, а також застосовувати штрафні санкції за порушення порядку нарахування та сплати єдиного соціального внеску стягувати недоїмки та штрафні санкції за весь період існування суб`єкта господарської діяльності, починаючи з дати його взяття на облік як платника єдиного соціального внеску.

Так само, платник єдиного соціального внеску зобов'язаний і має можливість виправити помилки щодо єдиного соціального внеску за звітний період будь-якої давності. У разі виявлення своєчасно не сплачених сум страхових внесків платники єдиного внеску зобов'язані самостійно обчислити ці внески і сплатити їх з нарахуванням пені в порядку і розмірах, визначених цією статтею. Суми недоїмки стягуються з нарахуванням пені та застосуванням штрафів (ч. 2-3 ст. 25 Закону)

Зазначимо, що суди підтримали в переважній більшості справ аналогічну позицію щодо тлумачення ч. 16 ст. 25 Закону № 2464. Зокрема, Львівський апеляційний адміністративний суд в своєму рішенні, аналізуючи норми вказаного Закону України, приходить до висновку *«строк давності щодо нарахування, застосування та стягнення сум недоїмки, штрафів та нарахованої пені не застосовується [5]. В Постанові від 25 червня 2011 року Верховний Суд України* у справі № 21-146а11, *чітко окреслив позицію, відповідно до якої с*троки давності не поширюються не лише на стягнення недоїмки, пені та штрафу, а й на прийняття рішення контролюючого органу про їх застосування, оскільки пріоритет належить положенням спеціального Закону.

При цьому, якщо щодо нарахування фінансових санкцій за ненарахування чи несплату єдиного соціального внеску строку давності немає, то це положення не стосується строку давності щодо застосування адміністративних штрафів, оскільки в такому разі застосовуються положення статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Недоїмка, відповідно до Закону, це сума єдиного внеску, своєчасно не нарахована та/або не сплачена у строки, встановлені цим Законом, обчислена органом доходів і зборів у випадках, передбачених цим Законом. Суми недоїмки стягуються з нарахуванням пені та застосуванням штрафів (ч. 3 ст. Закону). Орган доходів і зборів у порядку, за формою та у строки, встановлені центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, надсилає платникам єдиного внеску, які мають недоїмку, вимогу про її сплату, яка є виконавчим документом. Рішення органу доходів і зборів про нарахування пені та/або застосування штрафів, передбачених ч. 11-12 ст.25 Закону також є виконавчим документом (ч. 15 ст. 25 Закону). Суми штрафів та нарахованої пені включаються до вимоги про сплату недоїмки, якщо їх застосування пов'язано з виникненням та сплатою недоїмки.

Вимога про сплату боргу (недоїмки) формується для платника – юридичної особи за формою згідно з додатком 6 до Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 20.04.2015 № 449 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28.03.2016 № 393, або для платника – фізичної особи за формою згідно з додатком 7 до вказаної Інструкції. На орган доходів і зборів покладено обов'язок вести реєстр виданих вимог про сплату боргу (недоїмки) за формою згідно з додатком 8 до вказаної Інструкції.

Таким чином здійснюється процедура узгодження з платником загальної суми боргу зі сплати єдиного соціального внеску, яка підлягає сплаті. Узгоджена вимога про

сплату боргу та рішення про застосування фінансових санкцій вважаються чинними до завершення повного погашення зазначених у вимозі зобов'язань.

Платник єдиного внеску зобов'язаний протягом десяти календарних днів з дня надходження вимоги про сплату недоїмки сплатити суми недоїмки та штрафів разом з нарахованою пенею (ч. 4. ст. 25 Закону). Також, якщо платник єдиного внеску не сплатив зазначені в рішенні суми протягом десяти календарних днів, а також не повідомив у цей строк орган доходів і зборів про оскарження рішення, таке рішення передається державній виконавчій службі в порядку, встановленому законом (ч. 15 ст. 25 Закону) .

У разі якщо платник єдиного соціального внеску чи банк отримали рішення про нарахування пені та/або застосування штрафів і не сплатили зазначені в них суми протягом десяти календарних днів, а також не оскаржили це рішення чи не повідомили у цей строк відповідний орган доходів і зборів про його оскарження, таке рішення передається для виконання органу державної виконавчої служби або до органу Казначейства (п. 11 Інструкції).

Слід розмежовувати строк давності щодо нарахування фінансових санкцій та строк сплати таких стягнень, який становить 10 днів. Так, строк сплати фінансових санкцій також зупиняється: 1) в разі оскарження рішення органу доходів і зборів про застосування фінансових санкцій до винесення органом доходів і зборів вищого рівня та/або центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, або судом рішення у справі (ч. 14 ст. 25 Закону); 2) до ухвалення судом рішення у разі оскарження платником єдиного внеску вимоги про сплату недоїмки, якщо застосування фінансових санкцій пов'язано з виникненням або несвоєчасною сплатою суми недоїмки (ч. 14 ст. 25 Закону).

Вказаній строк – десять днів, це строк добровільного виконання платником внеску грошового зобов'язання. Щодо визначення строку примусового виконання рішення про застосування фінансових санкцій, то слід зазначити наступне. Фінансові санкції, закріплені у Законі України «Про збір та облік єдиного загальнодержавного соціального внеску» в розумінні Господарського кодексу України є адміністративно-господарськими санкціями, а в статті 250 Господарського кодексу України зазначено, що адміністративно-господарські санкції можуть бути застосовані до суб'єкта господарювання протягом шести місяців з дня виявлення порушення, але не пізніш як через один рік з дня порушення цим суб'єктом встановлених законодавчими актами правил здійснення господарської діяльності, крім випадків, передбачених законом. Проте в ч. 2 вказаної статті чітко закріплено, що дія цієї статті не поширюється на штрафні санкції, розмір і порядок стягнення яких визначені Податковим кодексом України, Законом України «Про банки і банківську діяльність» та іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на органи доходів і зборів. Відповідно нагадаємо, що в ч. 16 ст. 25 Закону України «Про збір та облік єдиного соціального внеску» міститься спеціальна норма, в якій закріплено, що «Строк давності щодо нарахування, застосування та стягнення сум недоїмки, штрафів та нарахованої пені не застосовується».

Проте, рішення органу доходів і зборів передається державній виконавчій службі, яка здійснює примусове його виконання в порядку, встановленому законом.

Щодо строків пред'явлення виконавчих документів до виконання, слід зазначити, що відповідно до в ст. 12 Закону України «Про виконавче провадження» закріплено, що виконавчі документи, за якими стягувачем є держава або державний орган, які можуть бути пред'явлені до примусового виконання протягом трьох місяців. Строки пред'явлення виконавчого документа до виконання перериваються у разі: 1) пред'явлення виконавчого документа до виконання; 2) надання судом, який видав виконавчий документ, відстрочки або розстрочки виконання рішення.

Крім того, в ст. 11 Закону України «Про виконавче провадження» закріплено, що будь-яка дія або сукупність дій під час виконавчого провадження повинна бути вико-

нана не пізніше граничного строку, визначеного цим Законом. Загалом за рахунок сум, що надходять від платника єдиного внеску або від державної виконавчої служби, відбувається погашення суми недоїмки, штрафних санкцій та пені у порядку календарної черговості їх виникнення (ч. 6 ст. 25 Закону № 2464). У разі якщо платник має несплачену суму недоїмки, штрафів та пені, сплачені ним суми єдиного внеску зараховуються в рахунок сплати недоїмки, штрафів та пені у порядку календарної черговості їх виникнення. Тим самим виконується грошове зобов'язання платника зі сплати недоїмки та фінансових санкцій навіть в тому разі, якщо метою погашення була оплата іншого грошового зобов'язання, яке виникло пізніше. В такому разі виконавче провадження закривається. Але вказане дещо суперечить положення статті 70 Закону України «Про виконавчу провадження», де зазначено, що «розмір відрахувань із заробітної плати, пенсії, стипендії та інших доходів боржника вираховується із суми, що залишається після утримання податків, зборів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.» Відповідно, пропонуємо доповнити вказане положення статті 70 Закону , де передбачити, що «в тому числі недоїмки зі сплати єдиного соціального внеску та фінансових санкцій».

Якщо ж платник не здійснює сплату грошових зобов'язань з ЄСВ, виконавче провадження здійснюється з врахуванням положень наступних положень Закону України «Про виконавче провадження» ст. 46 вказаного Закону, де зазначено, що у разі якщо під час розподілу грошових сум стягнутої суми недостатньо для задоволення вимог стягувачів за виконавчими документами, кошти розподіляються виконавцем між стягувачами в чіткій черговості, де лише у четверту чергу задовольняються вимоги стягувачів «за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, вимоги щодо збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та вимоги щодо податків та інших платежів до бюджету», тобто після вимоги щодо стягнення з вартості заставленого майна, вимоги щодо стягнення аліментів, відшкодування збитків та шкоди, завданих внаслідок кримінального або адміністративного правопорушення, каліцтва або іншого ушкодження здоров'я, а також у зв'язку із втратою годувальника, а також вимоги працівників, пов'язані з трудовими правовідносинами;

Виконавче провадження, щодо якого винесено постанову про його закінчення, не може бути розпочате знову, крім випадків, передбачених Законом України «Про виконавче провадження» . (ч.1 ст. 40 Закону № 2464). В разі повернення виконавчого документа стягувачу за органом доходів і зборів не позбавляє його права повторно пред'явити виконавчий документ до виконання протягом строків, встановлених статтею 12 вказаного Закону. Часового обмеження, а також обмеження щодо кількості таких повторних направлень вимоги дощо сплати ЄСВ до примусового виконання в законодавстві не встановлено, оскільки діє положення ч. 16 ст. 25 Закону № 2464. В іншому разі застосовувалось би положення п. 7 ч. 1 ст. 39 Закону України «Про виконавче провадження», в якому передбачено, що однією з підстав закінчення виконавчого провадження є «закінчення строку, передбаченого законом для відповідного виду стягнення, крім випадку, якщо існує заборгованість із стягнення відповідних платежів».

Висновки. Незважаючи на те, що суспільні відносини в сфері здійснення адміністрування єдиного соціального внеску є предметом регулювання спеціального Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та Податкового кодексу України, пріоритет в регулюванні прав і обов'язків сторін цих відносин належить спеціальному Закону, якому закріплено, що строк давності щодо нарахування, застосування та стягнення сум недоїмки, штрафів та нарахованої пені не застосовується. Так само строк давності не поширюється на відносини з нарахування пені та штрафів при донарахуванні суми зобов'язання зі сплати єдиного соціального внеску органами доходів і зборів, незважаючи на строки давності, закріплені в статті 250 Господарського кодексу України.

Проте поряд із строком давності щодо нарахування штрафних стягнень потрібно чітко відмежовувати: 1) строк сплати таких стягнень, який становить 10 днів, проте також може бути зупинений; 2) строк пред'явлення виконавчих документів до виконання, який становить три місяці; 3) граничний строк виконання виконавчого провадження. Також, задля приведення законодавства про виконавче провадження у відповідність до законодавства про збір та облік єдиного соціального внеску пропонуємо доповнити положення статті 70 Закону України «Про виконавче провадження» «розмір відрахувань із заробітної плати, пенсії, стипендії та інших доходів боржника вираховується із суми, що залишається після утримання податків, зборів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» словами «в тому числі недоїмки зі сплати єдиного соціального внеску та фінансових санкцій».

Список використаних джерел:

1. Законі України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»

2. Цивільного кодексу України

3. Господарського кодексу України

4. Андрєєв Р. Г. Правове регулювання статусу органів стягнення як суб'єктів фінансового контролю. – Дис. канд. юрид. наук зі спеціальності 12.00.07. – Класичний приватний університет, Запоріжжя, 2015 – 20 с.

5. Постанова Львівського апеляційного адміністративного суду від 20 листопада 2012 р. Справа № 16218/12/9104 Режим доступу: https://scourt.info/doc/ABqhJy