

Пропозиції
Державної податкової служби України
до проєкту Закону України «Про внесення змін до Закону
України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове
державне соціальне страхування»
(щодо відновлення справедливості справляння єдиного внеску)»,
внесеного на розгляд Верховної Ради України народними депутатами
України Королевською Наталією та Солодом Юрієм,
реєстраційний номер 2190-2 від 11.10.2019
перше читання

1. Проєкт Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (щодо відновлення справедливості справляння єдиного внеску)» (далі – законопроєкт) Державною податковою службою України не підтримується.

2. Законопроєктом пропонується внести зміни та доповнення до Закону України від 08 липня 2010 року № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі – Закон № 2464), якими передбачити, що:

1) фізичні особи – підприємці, у тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, звільнятимуться від сплати за себе єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок), якщо вони працюватимуть відповідно до закону за трудовим договором та *отримуватимуть* за основним місцем роботи та/або роботи за сумісництвом заробітну плату у загальному розмірі не менше гарантованої державою мінімальної заробітної плати, встановленої законом України про Державний бюджет України на відповідний рік (доповнення до статті 4 Закону № 2464).

Чинне законодавство про загальнообов'язкове державне соціальне страхування розмежовує категорії осіб, які підлягають загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню, зокрема на осіб, які працюють на умовах трудового договору (контракту) (далі – наймані працівники) та громадян – суб'єктів підприємницької діяльності (стаття 7 Основ законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 14 січня 1998 року № 16/98-ВР). Зі свого боку відповідно до частини першої статті 4 Закону № 2464 платниками єдиного внеску за найманих працівників є роботодавці (пункт 1), а фізичні особи – підприємці є платниками єдиного внеску за себе (пункт 4);

2) фізичні особи – підприємці (крім тих, які обрали спрощену систему оподаткування, обліку та звітності); особи, які провадять незалежну професійну діяльність; члени фермерського господарства, якщо вони не належать до осіб, які підлягають страхуванню на інших підставах (далі – члени фермерського господарства), сплачуватимуть єдиний внесок у розмірі

не меншому за розмір мінімального страхового внеску лише у разі отримання у звітному місяці доходу (прибутку), що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб.

При цьому у разі, якщо такими платниками не буде отримано дохід (прибуток) у звітному кварталі або окремому місяці звітного кварталу, такі платники *не сплачуюватимуть єдиний внесок, а матимуть право самостійно визначити базу нарахування*, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, встановленої Законом № 2464, і сума єдиного внеску не може бути меншою розміру мінімального страхового внеску (пропозиції до пункту 2 частини першої статті 7 Закону № 2464).

На сьогодні відповідно до чинного пункту 2 частини першої статті 7 Закону № 2464 зазначені платники у разі відсутності доходів (прибутків) зобов'язані визначити базу нарахування єдиного внеску і сума єдиного внеску для них не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску на місяць;

3) фізичні особи – підприємці (крім тих, які обрали спрощену систему оподаткування, обліку та звітності); особи, які провадять незалежну професійну діяльність та члени фермерського господарства, у разі якщо такими платниками не отримувались доходи (прибуток) від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб, у період з 01 січня 2017 року до моменту набрання чинності цим Законом, звільнятимуться від виконання своїх обов'язків, визначених частиною другою статті 6 Закону № 2464.

Відповідальність, штрафні та фінансові санкції, передбачені Законом № 2464 за невиконання обов'язків платника єдиного внеску у вказаному періоді, до таких платників єдиного внеску не застосовуються.

Недоїмка, що виникла у зазначених платників єдиного внеску, визнаватиметься безнадійною та підлягатиме списанню в порядку, передбаченому Податковим кодексом України для списання безнадійного податкового боргу (новий пункт 9¹⁰, яким пропонується доповнити розділ VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464).

Зазначені законодавчі ініціативи містять ризики порушення приписів Конституції України, не узгоджуються з вимогами законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Закону № 2464, можуть призвести до неоднозначного (множинного) трактування положень законопроекту контролюючими органами та платниками єдиного внеску, негативного впливу на збалансованість бюджету Пенсійного фонду України і бюджетів фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування тощо.

Так, запропоноване законопроектом звільнення фізичних осіб – підприємців від сплати за себе єдиного внеску за умови, що вони є найманими працівниками та отримують заробітну плату у розмірі не меншому ніж встановлений законодавством розмір мінімальної заробітної плати, не передбачає вимог щодо обов'язковості сплати єдиного внеску роботодавцями за таких осіб у встановлених законодавством розмірах.

Пунктом 3 частини першої статті 1 Закону № 2464 встановлено, що застрахована особа – це фізична особа, яка відповідно до законодавства підлягає загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню і сплачує (сплачувала) та/або за яку сплачується чи сплачувався у встановленому законом порядку єдиний внесок.

Водночас частиною першою статті 24 Закону України від 09 липня 2003 року № 1058-IV «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» (далі – Закон № 1058) встановлено, що страховий стаж – це період (строк), протягом якого особа підлягає загальнообов'язковому державному пенсійному страхуванню та за який щомісяця сплачені страхові внески в сумі, не меншій ніж мінімальний страховий внесок. Аналогічні вимоги щодо щомісячної сплати страхових внесків у сумі, не меншій ніж мінімальний страховий внесок, містяться в частині першій статті 21 Закону України від 23 вересня 1999 року № 1105-XIV «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Отже, у разі незадовільного фінансового стану страхувальника-роботодавця і несплати/несвоечасної сплати або сплати єдиного внеску за найманих працівників у розмірі меншому ніж мінімальний страховий внесок, такі особи не можуть вважатися застрахованими особами і це призведе, зокрема, до неможливості зарахування таких періодів до страхового стажу зазначених осіб при призначенні пенсій.

Таким чином, реалізація вказаної пропозиції містить ризики порушення прав застрахованих осіб на соціальний захист, встановлених статтею 46 Конституції України, згідно з якою громадяни мають право на соціальний захист, що включає право на забезпечення їх у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з не залежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом.

Крім того, використання словосполучення «отримана заробітна плата» може призвести до неоднозначного (множинного) трактування: не зрозуміло, яку заробітну плату мали на увазі суб'єкти законодавчої ініціативи – нараховану, після сплати встановлених законодавством податків і зборів тощо.

Передбачені законопроектом зміни до першого речення другого абзацу пункту 2 частини першої статті 7 Закону № 2464, які стосуються фізичних осіб – підприємців (крім тих, які обрали спрощену систему оподаткування, обліку та звітності); осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, та членів фермерського господарства потребують редакційних правок з метою недопущення неоднозначного (множинного) трактування його положень, оскільки при буквальному прочитанні запропонованої редакції:

«У разі якщо таким платником не отримано дохід (прибуток) у звітному кварталі або окремому місяці звітного кварталу, такий платник *не сплачує єдиний внесок, а має право самостійно* визначити базу нарахування, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, встановленої цим Законом.»

можна дійти висновку, що такі платники мають лише визначити базу нарахування без виконання обов'язку щодо сплати єдиного внеску з такої бази.

Щодо амністії фізичних осіб – підприємців (крім тих, які обрали спрощену систему оподаткування, обліку та звітності); осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, та членів фермерського господарства в частині звільнення від виконання *обов'язку* платника єдиного внеску у разі, якщо такими платниками не отримувались доходи (прибуток) від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб, у період з 01 січня 2017 року до моменту набрання чинності цим Законом, слід наголосити, що вказані пропозиції містять суттєві ризики порушення статті 58 Конституції України, якою встановлено, що Закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують *відповідальність* особи.

Рішенням Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) від 09 лютого 1999 року № 1-рп/99 встановлено, що «за загальноновизнаним принципом права закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі. Цей принцип закріплений у частині першій статті 58 Конституції України, за якою дію нормативно-правового акта в часі треба розуміти так, що вона починається з моменту набрання цим актом чинності і припиняється з втратою ним чинності, тобто до події, факту застосовується той закон або інший нормативно-правовий акт, під час дії якого вони настали або мали місце.».

Водночас положення пункту 9¹⁰, яким пропонується доповнити розділ VIII Закону № 2464, не узгоджуються між собою, оскільки звільнення осіб, вказаних у цьому пункті, від виконання обов'язків платника єдиного внеску і незастосування заходів впливу та стягнення виключатиме наявність недоїмки (боргу).

Крім того, реалізація цих пропозицій:

суперечить одному з основних принципів загальнообов'язкового державного пенсійного страхування – рівноправності застрахованих осіб щодо отримання пенсійних виплат та виконання обов'язків стосовно сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (стаття 7 Закону № 1058);

не узгоджується із загальними засадами системи соціального страхування, встановленими статтею 46 Конституції України;

матиме негативні наслідки для застрахованих осіб, яким цей період не буде зараховано до страхового стажу в разі, якщо в цей час вони не підлягали загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню з інших підстав тощо.

Практична реалізація таких пропозицій може бути суттєво ускладнена, оскільки згідно з пунктом 177.11 статті 177 Податкового кодексу України

(далі – Кодекс) фізичні особи – підприємці на загальній системі оподаткування подають річну податкову декларацію про майновий стан і доходи у строк, визначений підпунктом 49.18.5 пункту 49.18 статті 49 Кодексу, тобто протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та члени фермерського господарства подають річну податкову декларацію про майновий стан і доходи у строки, встановлені підпунктом 49.18.4 пункту 49.18 статті 49 Кодексу – до 01 травня року, що настає за звітним.

Отже, встановити на момент набрання чинності Законом відсутність отримання вказаними категоріями осіб доходів (прибутків) від їх діяльності, що підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб, у разі набрання ним чинності до закінчення кампанії декларування буде неможливо, крім випадків здійснення заходів податкового контролю.

Слід зазначити, що частиною сьомою статті 25 Закону № 2464 встановлено, зокрема, що сума недоїмки не підлягає списанню, крім випадків смерті фізичної особи, визнання її безвісно відсутньою, недієздатною, оголошення померлою та відсутності осіб, які відповідно до Закону № 2464 несуть зобов'язання зі сплати єдиного внеску.

Водночас у разі, якщо платник єдиного внеску протягом десяти календарних днів з дня надходження вимоги не сплатив зазначену у вимозі суми недоїмки та штрафів разом з нарахованою пенєю, не узгодив вимогу з органом доходів і зборів, не оскаржив вимогу у судовому порядку або не сплатив узгоджену суму недоїмки протягом десяти календарних днів з дня надходження узгодженої вимоги, орган доходів і зборів надсилає в порядку, встановленому законом, до підрозділу державної виконавчої служби вимогу про сплату таких сум.

Отже, стягнення сум боргу (недоїмки та/або пені та/або штрафів) зі сплати єдиного внеску відповідно до статті 25 Закону № 2464 здійснюється Департаментом державної виконавчої служби Міністерства юстиції України на підставі Закону України від 02 червня 2016 року № 1404-VI «Про виконавче провадження».

Тому без відкликання виконавчих документів здійснення будь-яких заходів, спрямованих на врегулювання заборгованості зі сплати єдиного внеску, є передчасним.

Загалом вказані ініціативи є преференційними для платників єдиного внеску, які систематично порушували Закон № 2464, порушували законодавство, яке визначає (визначало) порядок припинення підприємницької (незалежної професійної) діяльності, зокрема в частині порядку зняття з обліку в контролюючих органах та органах Пенсійного фонду України, своєчасного подання ліквідаційної звітності тощо.

Також із визначених законопроектом категорій платників єдиного внеску є такі, які не отримують доходи (прибутку), але свідомо сплачують єдиний внесок з метою отримання страхового стажу. А зазначені норми будуть звільняти їх від відповідальності у разі порушення норм Закону № 2464.

Вказані пропозиції є дискримінаційними відносно сумлінних платників єдиного внеску: законопроектом не враховано фактичний стан розрахунків зі сплати єдиного внеску, оскільки відповідні зобов'язання (суми єдиного внеску, штрафів та пені) могли бути сплачені (відповідно до вимог законодавства) законслухняними платниками із визначених законопроектом категорій осіб, а інформація про сплату єдиного внеску відображена у системі персоніфікації.

У разі сплати нарахованих сум єдиного внеску у повному обсязі підстави для списання відсутні, оскільки за даними Інформаційно-телекомунікаційної системи ДПС недоїмка (заборгованість) відсутня, а безпідставне списання може призвести до виникнення необґрунтованої переплати.

Тобто після прийняття таких змін зазначена категорія осіб може в судовому порядку позиватись щодо повернення сплачених коштів.

Слід також наголосити, що абзацом п'ятим частини першої статті 10 Закону № 2464 встановлено, що платниками, які мають право на добровільну сплату єдиного внеску, є особи, які досягли 16-річного віку та не належать до платників єдиного внеску – фізичних осіб – підприємців; осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, та членів фермерського господарства, тобто відповідно до законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування вважається, що такі особи підлягали страхуванню протягом визначеного законопроектом періоду і вони втратять право в майбутньому за договором про добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування на одноразову сплату єдиного внеску за попередні періоди.

Враховуючи наведене, запропонована амністія може мати для незначної категорії платників короткочасний матеріальний ефект, який у майбутньому матиме більш негативні наслідки при розрахунку пенсійного забезпечення.

Пропозиція пункту 1 розділу II законопроекту щодо набрання чинності Законом з дня, наступного за днем його опублікування, може вплинути на збалансованість бюджету Пенсійного фонду України і бюджетів фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування внаслідок зменшення надходжень від розподілу єдиного внеску і потребуватиме додаткових витрат Державного бюджету України.

**Голова Державної податкової
служби України**



Сергій ВЕРЛАНОВ