

01004, м. Київ

вул. Горького, 7 А

тел./факс: (044) 230-72-75,

E-mail: npu.in.ua@ukr.net

р/р № 26003010085291 в АТ «Укресімбанк»

МФО: 322313, Код ЄДРПОУ 38684025



01004 Kiev, Ukraine,

Gorky str., 7 A

tel./ fax: +38 (044) 230-72-75,

E-mail: npu.in.ua@ukr.net

Acc. № 26003010085291 Ukreximbank

MFO 322313, Code 38684025

№ 301/рр « 03 » червня 20 16 р.

## **ПРАВОВА ПОЗИЦІЯ НОТАРІАЛЬНОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ**

**№ 2 від 03 червня 2016 року**

***Щодо процедури нарахування нотаріусам сум єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у відповідності до вимог Закону України від 08.07.2010 № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»***

Керуючись Законом України «Про нотаріат», Статутом Нотаріальної палати України та потребами суспільства, які виникли у сфері позасудового регулювання цивільних правовідносин, а також для ефективності реалізації завдань покладених на професійну самоврядну організацію нотаріусів, Нотаріальна палата України напрацьовує правові позиції та певні механізми врегулювання проблемних питань у нотаріальній практиці та соціального захисту професії.

Метою напрацювання правових позицій є отримання єдиної практики для реалізації та захисту прав і законних інтересів як осіб – учасників правовідносин, так і захисту прав нотаріусів при здійсненні ними професійної діяльності, а також виконанні інших обов'язків згідно законодавства України.

Нормативно-правовим документом, що визначає правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку, є Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі - **Закон № 2464**)

**Відповідно до статті 1 Закону № 2464:**

єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі — єдиний внесок) — консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування (п. 2 ч. 1 ст. 1 Закону № 2464);

максимальна величина бази нарахування єдиного внеску — максимальна сума доходу застрахованої особи, що дорівнює сімнадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом, на яку нараховується єдиний внесок (п. 4 ч. 1 ст. 1 Закону в редакції від 08.07.2011 р. № 3668-VI);

мінімальний страховий внесок — сума єдиного внеску, що визначається розрахунково як добуток мінімального розміру заробітної плати на розмір внеску, встановлений законом на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід), та підлягає сплаті щомісяця (п. 5 ч. 1 ст. 1 Закону № 2464).

Пунктом 1 статті 2 Закону № 2464 встановлено, що дія цього Закону поширюється на відносини, що виникають під час провадження діяльності, пов'язаної із збором та веденням обліку єдиного внеску. Дія інших нормативно-правових актів може поширюватися на зазначені відносини **лише у випадках, передбачених цим Законом, або в частині, що не суперечить цьому Закону.**

Виключно Законом № 2464 визначаються: принципи збору та ведення обліку єдиного внеску; платники єдиного внеску; порядок нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску; розмір єдиного внеску; **орган, що здійснює збір та веде облік єдиного внеску, його повноваження та відповідальність**; склад, порядок ведення та використання даних Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування; порядок здійснення державного нагляду за збором та веденням обліку єдиного внеску (п. 2 статті 2 ).

Пунктом 5 ч. 1 ст. 4 Закону № 2464 визначено, що **платниками єдиного внеску є** особи, які провадять незалежну професійну діяльність, а саме наукову, літературну, артистичну, художню, освітню або викладацьку, а також медичну, юридичну практику, в тому числі адвокатську, нотаріальну діяльність, або особи, які провадять релігійну (місіонерську) діяльність, іншу подібну діяльність та отримують дохід від цієї діяльності.

Відповідно до п. 14.1.226 ст. 14 Податкового кодексу України (далі — ПКУ), **самозайнята особа** — платник податку, який є фізичною особою — підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності.

Незалежна професійна діяльність — участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, **приватних нотаріусів**, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа **не є працівником або фізичною особою — підприємцем** та використовує найману працю не більш, як чотирьох фізичних осіб.

В статтях 9, 10 ПКУ встановлений повний перелік загальнодержавних та місцевих податків та зборів і в цьому переліку немає Єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Таким чином сфера дії Податкового кодексу України не поширюється на Єдиний внесок. Тобто на відносини, що виникають під час провадження діяльності, пов'язаної із збором та веденням обліку єдиного внеску поширюється тільки дія Закону № 2464.

**Стаття 8 Закону № 2464 визначає** що Єдиний внесок не входить до системи оподаткування, а також, що порядок нарахування, обчислення і сплати єдиного внеску визначається цим Законом, в частині адміністрування —ПКУ, та прийнятими відповідно до них нормативно-правовими актами центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Завданнями центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, є забезпечення адміністрування єдиного внеску шляхом його збору, ведення обліку надходжень від його сплати та здійснення контролю за сплатою єдиного внеску (Стаття 12 Закону № 2464). Адміністрування єдиного соціального внеску включає в себе ідентифікацію, облік платників ЄСВ та об'єктів оподаткування, сервісне обслуговування платників податків, **організацію та контроль за сплатою ЄСВ відповідно до законодавства.** Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 «Про Державну фіскальну службу

України» (Постанова 236) Державна Фіскальна служба України (ДФС) здійснює адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, **єдиного внеску в порядку, встановленому законом.**

На підставі ст. 6 Закону № 2464 було видано наказ Міністерства фінансів України від 14.04.2015 № 435 «Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», в пункті 4 розділу III якого зазначено:

«4. Особи, які провадять незалежну професійну діяльність, формують та подають самі за себе до фіскальних органів Звіт один раз на рік до 01 травня року, що настає за звітним періодом. Звітним періодом для них є календарний рік. Звіт подається за формою згідно з додатком 5 до цього Порядку із зазначенням типу форми "початкова"».

Особи, які провадять незалежну професійну діяльність, формують та подають самі за себе до фіскальних органів Звіт згідно з таблицею 3 додатка 5 до Порядку № 435. Ця таблиця передбачає визначення суми доходу, заявленої в податковій декларації та суми доходу, на яку нараховується єдиний внесок. При цьому такі суми повинні бути розподілені на 12 місяців.

Також Міністерством фінансів України була затверджена Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування наказом від 20.04.2015 № 449 (далі — Інструкція № 449).

Підпунктами 1, 2 п. 1 розділу IV Інструкції № 449 встановлено, **що єдиний внесок нараховується на суми, що визначені базою для нарахування єдиного внеску**, які не зменшені на суму відрахувань податків, інших обов'язкових платежів, що відповідно до Закону сплачуються із зазначених сум, та на суми утримань, що здійснюються відповідно до Закону або за договорами позики, придбання товарів та виплат на інші цілі за дорученням отримувача; **єдиний внесок нараховується на суми, що визначені базою для нарахування єдиного внеску**, незалежно від джерел їх фінансування, форми, порядку, місця виплати та використання, а також від того, чи виплачені такі суми фактично після їх нарахування до сплати.

Підпунктом 3 пункту 5 розділу IV Інструкції № 449 встановлено, що фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, сплачують єдиний внесок, **нарахований за календарний рік**, до 1 травня наступного року **на підставі даних річної податкової декларації**. При цьому враховується кількість календарних місяців, у яких отримано дохід (прибуток).

**Базою нарахування єдиного внеску є чистий оподатковуваний дохід (прибуток), зазначений у податковій декларації**, поділений на кількість календарних місяців, протягом яких він отриманий.

Необхідно зазначити, що в частині вимоги враховувати кількість календарних місяців, у яких отримано дохід, а також визначення бази нарахування ЄСВ, як чистий оподатковуваний дохід, зазначений у податковій декларації, поділений на кількість календарних місяців, Інструкція № 449 доволіно тлумачить чинний Закон № 2464.

Але при цьому потрібно додатково звернути увагу, що навіть Інструкція № 449 не встановлює будь-якої вимоги ділити саме в рівних або в інших конкретних частках.

Відповідно до частини 4 пункту 8 статті 9 Закону № 2464 - платники єдиного внеску, фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, зобов'язані сплачувати єдиний внесок, **нарахований за календарний рік**, до 1 травня наступного року. При цьому базою нарахування єдиного внеску є сума доходу (прибутку), отриманого від незалежної професійної діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб. Таким чином Закон № 2464 пов'язує базу нарахування єдиного внеску виключно з оподатковуваним доходом та не містить вимоги поділу на календарні місяці. У Законі № 2464 також відсутнє таке поняття, як *середньомісячний оподатковуваний дохід*. Термін «середньомісячний» зазначається в Законі № 2464 лише для розрахунку понижуючого коефіцієнту (Розділ VIII. Прикінцеві та перехідні положення).



Таким чином ані Закон № 2464 ані ПКУ не визначає дохід самозайнятої особи, що підлягає оподаткуванню, як дохід, поділений на кількість календарних місяців.

Кожен громадянин України зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, **встановлених Законом (ст. 67 Конституції України).**

Законом України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 № 1058-IV встановлено, що страховий стаж — 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.**

Таким чином, до страхового стажу буде зарахована лише та кількість місяців, за які було сплачено мінімальний розмір ЄСВ. Отже, основним завданням **формування та подання нотаріусами звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску** є підтвердження страхового стажу і його безперервності, де страховий стаж — це період (строк), протягом якого особа підлягала державному соціальному страхуванню, якою або за яку сплачувався збір на обов'язкове державне пенсійне страхування.

**Відповідно до роз'яснення Пенсійного фонду України «Опис формату звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування органам Пенсійного фонду України відповідно до Порядку, затвердженого постановою правління Пенсійного фонду України від 08.10.2010 № 22-2, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 01.11.2010 за № 1014/18309, враховуючи зміни постанови правління Пенсійного фонду № 18-1 від 23.06.2011, зміни постанови правління Пенсійного фонду № 24-1 від 10.12.2012»** особи, які забезпечують себе роботою самостійно, тобто займаються незалежною професійною діяльністю, формують та подають звіт згідно з таблицею 3 додатка 5 до Порядку. У графі 2 таблиці 3 додатка 5 «Сума доходу, заявлена в податковій декларації» відображаються в розрізі місяців суми доходу (прибутку), отриманого від відповідної діяльності та задекларованого до органу податкової служби за результатами звітнього року. **При цьому слід зазначити, що у графі 3 таблиці 3 додатка 5 зазначені особи самостійно визначають суму доходу у розрізі кожного місяця відповідного звітнього року.**

Зауважимо, що ці роз'яснення є діючими, вони в повному обсязі відповідають вимогам Закону № 2464.

Пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України встановлена презумпція правомірності рішень платника в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів.

За підсумком наведеного вимога податкових органів зазначати в звіті щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування тільки середньомісячний дохід не відповідає діючому законодавству України.

Крім цього, необхідно взяти до уваги, що стаття 7 Закону № 2464 (пп. 2.п.1) визначає **базу нарахування єдиного внеску** для самозайнятих осіб як суму доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб.

Відповідно до п. 1 ст. 1 Закону № 2464 **максимальна величина бази нарахування єдиного внеску** — максимальна сума доходу застрахованої особи, що дорівнює 17 розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом, на яку нараховується єдиний внесок (п. 4 ч. 1 ст. 1 Закону в редакції від 08.07.2011 р. N 3668-VI).

Таким чином, базою для нарахування єдиного соціального внеску є **дохід отриманий за календарний рік.** Як вже зазначалось, підпунктом 3 пункту 5 розділу IV Інструкції № 449 визначено, що «базою нарахування єдиного внеску є чистий оподатковуваний дохід (прибуток), зазначений у податковій декларації... **До вказаної суми з урахуванням максимальної величини бази нарахування єдиного внеску застосовується ставка, зазначена в пункті 3 розділу III цієї Інструкції.**

**Враховуючи вище наведене, можливо дійти висновку, що на виконання вимог**

**Закону № 2464 нотаріус має право самостійно визначати суму доходу у розрізі кожного місяця відповідного звітного року з урахуванням максимальної величини бази нарахування єдиного внеску - доходу отриманого за календарний рік.**

Відповідно до ст. 46 Конституції України громадяни мають право на соціальний захист, що включає право на забезпечення їх у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом.

Це право гарантується загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням за рахунок страхових внесків шляхом встановлення страхового стажу - 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.

Нотаріальна палата України вважає необхідним зауважити, що вищевказана правова позиція сформована у межах повноважень НПУ на виконання вимог, встановлених ч.ч. 1, 4 ст. 16 Закону України «Про нотаріат» і п.п. 2.3, 2.4 Статуту Нотаріальної палати України, і не може бути сприйнятою як тлумачення чинного законодавства України.