

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32845/2663-5666.2019.3.17>

ОСНОВНІ ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ БАЗИ НАРАХУВАННЯ ЄДИНОГО ВНЕСКУ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ

Постановка проблеми. На нашу думку, база нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування є одним з основоположних елементів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Однак постійні зміни до законодавства України, що регулює особливості нарахування, обчислення та сплати єдиного соціального внеску, наявність прогалин у законодавстві спричиняє ряд проблем у частині визначення бази нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що призводить до помилок у визначенні належного до сплати єдиного соціального внеску, а надалі – до застосування штрафних санкцій щодо платників єдиного соціального внеску. Саме тому вважаємо за необхідне провести якомога ґрунтовніший аналіз цієї категорії задля подальшого формування шляхів подолання наявних проблем та прогалин.

Аналіз останніх досліджень. Питанню дослідження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування присвячували свої дослідження Л.К. Воронова [1], П.С. Пацурківський [2], Д.О. Гетманцев [3] та інші. Однак вважаємо, що питанню бази нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування не було приділено достатньої уваги.

Мета та завдання дослідження. Визначити основні особливості правового регулювання бази нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, виокремити наявні проблеми та прогалини у частині правового регулювання єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та можливі шляхи їх подолання.

Виклад основного матеріалу. База нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування є поняттям, яке не розкрито на рівні законодавства України, що регулює питання нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в Україні. Фактично, база нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування розкривається Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» через перелік видів виплат, на які нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Порядок нарахування, обчислення

та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування встановлений Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [4] та наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 20 квітня 2015 року № 449 [5].

Так, аналіз зазначених нормативно-правових актів дає змогу сформулювати висновок, що база нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ) може різнитися залежно від того, до якої категорії належить платник єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – платник ЄСВ). База нарахування ЄСВ для роботодавців встановлена пунктом першим частини першої статті 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» і визначається як сума нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати. За винятком підприємств, установ та організацій, фізичних осіб, які використовують працю найманих осіб, військових частин та органів, які виплачують грошове забезпечення, допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами, допомогу або компенсацію визначеним категоріям осіб. База нарахування ЄСВ щодо таких категорій осіб визначатиметься у розмірі грошового забезпечення кожної застрахованої особи, оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами або компенсації, яка виплачується відповідно до окремих норм чинного законодавства України.

Починаючи з 01 січня 2017 року, однією з найбільш обговорюваних категорій платників ЄСВ стали фізичні особи – підприємці на загальній системі оподаткування, особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та члени особистих фермерських господарств. Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» визначено, що базою нарахування ЄСВ для таких осіб є сума отриманого від провадження діяльності доходу (прибутку), що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб. Таким чином, аналізуючи норму пункту 177.2 статті 177 Податкового кодексу України [6], доходимо висновку, що базою нарахування ЄСВ у даному конкретному випадку є сума чистого

доходу, що становить собою різницю між загальним оподатковуваним доходом та документально підтвердженими витратами. Водночас база нарахування ЄСВ не може бути більшою від максимальної величини бази нарахування ЄСВ, а сплачуваний ЄСВ не може бути меншим від розміру мінімального страхового внеску у розрахунку на місяць. При цьому слід звернути увагу, що редакцією статті 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», що діяла до 01 січня 2017 року, фізичні особи – підприємці на загальній системі оподаткування мали право на визначення бази нарахування ЄСВ самостійно для себе у разі відсутності в них доходу протягом місяця (місяців) звітного року. Обмеженням, що встановлювалось у даному випадку, було визначення бази нарахування ЄСВ у межах максимальної величини бази нарахування ЄСВ. З 01 січня 2017 року ситуація кардинально змінилась, фізичні особи – підприємці на загальній системі оподаткування зобов'язані визначити базу нарахування ЄСВ самі для себе у разі відсутності в них доходу. В цій ситуації також застосовуються обмеження щодо визначення бази нарахування ЄСВ у розмірі, не більшому від максимальної величини бази нарахування ЄСВ, та сплати ЄСВ у розмірі, не меншому від мінімального страхового внеску. Зміна підходу до визначення бази нарахування ЄСВ фізичними особами – підприємцями на загальній системі оподаткування спричинила масову реєстрацію припинення підприємницької діяльності фізичними особами – підприємцями, які не отримують стабільного та систематичного доходу від проваджуваної ними підприємницької діяльності. Водночас значна кількість фізичних осіб – підприємців, у зв'язку зі слабкою системою інформування населення щодо змін до чинного законодавства України, досі не були попереджені про наявність обов'язку нарахування, обчислення та сплати ЄСВ, а також щодо застосування по відношенню до них штрафних санкцій за несплату ЄСВ та неподання звітності про нарахування, обчислення та сплату ЄСВ до контролюючих органів.

Дещо інша ситуація сформувалась щодо фізичних осіб – підприємців на спрощеній системі оподаткування. Ця категорія платників ЄСВ визначала базу нарахування ЄСВ сама для себе з моменту запровадження обов'язку зі сплати ЄСВ фізичними особами – підприємцями на спрощеній системі оподаткування. Аналогічно до фізичних осіб – підприємців на загальній системі оподаткування розмір сплачуваного ними ЄСВ також розраховується з урахуванням встановленого мінімального страхового внеску та максимальної величини бази нарахування ЄСВ. При цьому у період з 01 січня 2017 року по 31 грудня 2017 року, після набрання чинності Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 06.12.2016 року №1774-VIII [7] та до моменту скасування окремих його норм, розмір мінімального страхового внеску для фізичних осіб – підприємців на спрощеній системі оподатку-

вання залежав від групи платника єдиного податку. Так, мінімальний страховий внесок для фізичних осіб – підприємців платників першої та другої груп платників єдиного податку становив 50 відсотків від загального розміру мінімального страхового внеску на місяць.

Отже, розглянемо більш детально поняття мінімального страхового внеску. Пунктом п'ятим частини першої статті 1 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» встановлено, що 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. Статтею 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» мінімальну заробітну плату встановлено у розмірі 4 173 гривні на місяць. Таким чином, починаючи з 01 січня 2019 року, мінімальний страховий внесок становить 918,06 гривень на місяць. Розрахунок відбувається наступним чином: $4\,173 \text{ грн (розмір мінімальної заробітної плати на місяць)} \times 22\% \text{ (ставка ЄСВ)} = 918,06 \text{ грн}$.

Для порівняння розглянемо розміри мінімальних страхових внесків у 2017–2018 роках. Законом України «Про Державний бюджет України на 2017 рік» [8] мінімальний розмір заробітної плати становив 3 200 гривень на місяць, тобто протягом 2017 року необхідним було сплачувати ЄСВ у розмірі, не меншому ніж 704 гривні на місяць. Законом України «Про Державний бюджет України на 2018 рік» [9] розмір мінімальної заробітної плати було встановлено на рівні 3 723 гривень. Отже, мінімальний страховий внесок у 2018 році становив 819,06 гривень на місяць.

Поняття максимальної величини бази нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування також встановлено нормою статті 1 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Так, *максимальна величина бази нарахування єдиного внеску визначається як сума, що дорівнює двадцяти п'яти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб на місяць*. При цьому під час обрахування максимальної величини бази за основу береться розмір прожиткового мінімуму, що встановлений законодавством на дату, на яку нараховується єдиний внесок. Зауважимо на тому, що такий рівень максимальної величини бази нарахування ЄСВ було встановлено починаючи з 2016 року. Редакцією Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», що діяла на момент його прийняття, максимальна величина бази нарахування єдиного соціального внеску встановлювалась на рівні 15 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого на дату, на яку нараховується ЄСВ. З 01 жовтня 2011 року максимальна величина бази нарахування ЄСВ зросла до 17 розмірів прожиткового мінімуму

для працездатних осіб, а вже з 01 січня 2016 року максимальна величина становить 25 розмірів прожиткового мінімуму.

Скасування максимальної величини бази нарахування ЄСВ є ще однією ідеєю, яку досі не вдалось реалізувати на законодавчому рівні. Наприклад, очікує розгляду Верховною Радою України проект Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо скасування максимальної величини бази нарахування єдиного внеску» № 6414 від 26.04.2017. Автори даного законопроекту стверджують, що обмеження у вигляді максимальної величини бази нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування сприяє зростанню дефіциту Пенсійного фонду України. Зауважимо, що прийняття відповідних змін до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» може негативно відобразитись на прозорості заробітних плат в Україні. Як відомо, встановлення єдиної ставки ЄСВ у розмірі 22% (замість визначення ставки відповідно до класу професійної ризиковості виробництва) насамперед спрямовувалось на зменшення навантаження на заробітні плати та, відповідно, мало спричинити активне виведення заробітних плат «з тіні». Саме тому вважаємо, що встановлення обов'язку зі сплати ЄСВ з розміру всього доходу може мати протилежний результат від очікуваного – приховування доходів у вигляді заробітних плат та доходів за цивільно-правовими договорами, виплата заробітних плат у конвертах без будь-якого оподаткування та сплати ЄСВ.

Перелік виплат, на які не нараховується ЄСВ, встановлений постановою Кабінету Міністрів України «про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 22.12.2010 №1170 [10]. Текстом даної постанови прямо визначено дві групи виплат, з яких ЄСВ не сплачується. До першої групи належать виплати, які здійснюються у грошовій формі (вихідна допомога у разі припинення трудового договору, компенсація моральної шкоди працівнику за рішенням суду тощо), до другої групи належать виплати, які здійснюються у натуральній формі (подарунки до свят, квитки на видовищні заходи, витрати на перевезення працівників тощо).

Висновки і перспективи. База нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування є ключовою категорією у частині нарахування, обчислення та сплати ЄСВ. Саме тому

вона потребує постійного вивчення та вдосконалення. Так, удосконалення потребує законодавство, що регулює нарахування, обчислення та сплату ЄСВ фізичними особами – підприємцями на загальній системі оподаткування. Необхідним є встановлення виняткового переліку випадків, коли база нарахування ЄСВ не може бути меншою від розміру мінімальної заробітної плати. Вдосконалення необхідне і законодавству у частині визначення такої категорії, як максимальна величина бази нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Вважаємо, що категорія бази нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування є перспективною з точки зору проведення її подальших досліджень, визначення її дефініції, ознак, складових елементів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Воронова Л.К. Фінансове право України: навч. посіб. Київ : Правова єдність, 2009. с. 385
2. Пацурківський П.С. Предмет і границі фінансового права постсоціалістического государства. *Фінансово-правова доктрина постсоціалістического государства* : сб. науч. докл. и сообщ. по матер. Междунар. науч. конф., 22–24 сентября 2003 г. Черновцы : Рута, 2003. с. 14
3. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Беліцький І.С. Теорія, принципи та історія податку. *Правовий аспект*: наук.-практ. посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2015, 496 с.
4. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2464-17/ed20100708>.
5. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: наказ Міністерства фінансів України від 20.04.2015 року №449. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15>.
6. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України : Закон України від 06.12.2016 №1774-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1774-19>
8. Про Державний бюджет України на 2017 рік: Закон України від 21.12.2016 № 1801-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1801-19>.
9. Про Державний бюджет України на 2018 рік: Закон України від 07.12.2017 № 2246-VIII. URL: <https://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2246-19/page1>.
10. Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: постанова Кабінету Міністрів України від 22.12.2010 №1170. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1170-2010-p>

Головацька А.К. ОСНОВНІ ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ БАЗИ НАРАХУВАННЯ ЄДИНОГО Внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Стаття присвячена дослідженню особливостей визначення бази нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування для окремих категорій платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в Україні. Автор розглядає особливості сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування страхувальниками – роботодавцями,

фізичними особами – підприємцями на загальній системі оподаткування, зокрема, автор звертає увагу на проблему сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування фізичними особами – підприємцями на загальній системі оподаткування у разі відсутності доходу від проваджуваної підприємницької діяльності.

Також розглянуто особливості визначення бази нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування фізичними особами – підприємцями на спрощеній системі оподаткування, особами, які провадять незалежну професійну діяльність. Окрему увагу автором приділено поняттю мінімального страхового внеску, порядку обчислення мінімального страхового внеску. Також досліджено особливості визначення розміру максимальної величини бази нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, визначено наслідки скасування законодавчо визначеного обмеження у вигляді максимальної величини бази нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Стаття буде цікавою для всіх, хто здійснює дослідження в галузі нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, для осіб, які практикують в області соціального страхування в Україні. Окрім того, стаття буде корисною для викладачів та студентів вищих навчальних закладів та всім іншим зацікавленим у темі особам.

Ключові слова: єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, база нарахування ЄСВ, максимальна величина бази нарахування ЄСВ, мінімальний страховий внесок, платники єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Golovatska A.K. THE MAIN FEATURES OF DETERMINING OF THE BASE OF THE UNION CONTRIBUTION ON STATE PUBLIC SOCIAL INSURANCE

The article is devoted to the study of the features of determining the base of accrual of the single contribution to the compulsory state social insurance for certain categories of payers, the single contribution to the mandatory state social insurance in Ukraine. The author considers the peculiarities of paying a single contribution to compulsory state social insurance by insurers – employers, individual entrepreneurs on the general system of taxation, in particular, the author draws attention to the problem of paying a single contribution to the mandatory state social insurance by individuals-entrepreneurs in the general system taxation in case of absence of income from the entrepreneurial activity being conducted.

Also, the peculiarities of determining the basis for calculating the single contribution to the mandatory state social insurance by individuals-entrepreneurs on the simplified taxation system, persons who carry out independent professional activities are considered. The author pays special attention to the concept of the minimum insurance premium, the procedure for calculating the minimum insurance premium.

Also, the features of determining the size of the maximum value of the base of the calculation of the single contribution to the mandatory state social insurance are investigated, the consequences of the abolition of the legislatively determined restriction in the form of the maximum value of the base of the calculation of the single contribution to the compulsory state social insurance are determined. In particular, the author draws attention to the fact that the abolition of the maximum value of the base for the calculation of a single contribution to the mandatory state social insurance can lead to negative consequences in the form of concealing the actual amount of wages and other incomes, which are the basis for the calculation of a single social contribution. Such an approach, in the opinion of the author, will provoke tax evasion in Ukraine.

The Author states that the base for the calculation of the single contribution to the mandatory state social insurance requires continuous study and improvement. So, the improvement requires the legislation regulating the calculation, calculation and payment of CITs by sole proprietors on the general system of taxation. It is necessary to establish an exclusive list of cases where the basis of calculation of the ECS cannot be less than the size of the minimum wage. Improvement is also required by law in terms of determining such a category as the maximum value of the base for the calculation of a single contribution to the mandatory state social insurance.

The article will be interesting for anyone who carries out research in the field of calculation, calculation and payment of a single contribution to compulsory state social insurance, for those practicing in the field of social insurance in Ukraine. In addition, the article will be useful for faculty and students of higher education institutions and all other interested persons in the subject.

Key words: union contribution on compulsory state insurance, base of the union social contribution, maximum value of the base of the union social contribution, minimum size of the union social contribution, payers of the union social contribution, compulsory state social insurance.