УДК: 34.096
ORCID: 0000-0001-5459-0972
e-mail: a.s.shevchik@ukr.net

Oleksandr S. Shevchyk,
Deputy Director of the Poltava Law Institute of Educational and Scientific Work, Associated Professor of the Department Civil, Commercial and Financial Law
(Poltava Law Institute of the Yaroslav Mudryi National Law University)

Шевчик Олександр Сергійович,
заступник директора інституту з навчальної та наукової роботи, доцент кафедри цивільного, господарського і фінансового права
(Полтавський юридичний інститут Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого)

ОКРЕМІ ПИТАННЯ СПЛАТИ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ ТА ПОДАТКІВ З ПРАЦІ ЗАСУДЖЕНИХ

PAYMENT OF A SINGLE CONTRIBUTION FOR MANDATORY STATE SOCIAL INSURANCE AND OTHER TAXES FROM LABOR FOR THE CONVICTS: SOME PROBLEM ASPECTS

Анотація. У статті висвітлено особливості чинного законодавства щодо організаційно-правових форм залучення засуджених до праці, специфіку їх правого статусу як працівників. Автором зроблено акцент на особливостях правового регулювання сплати єдиного соціального внеску та податків, зборів із праці засуджених, а також статусу суб'єкта, котрий є податковим агентом та зобов'язаний у встановленому законом порядку за засуджених нараховувати, сплачувати обов`язкові платежі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та у разі порушення норм податкового законодавства – нести фінансову відповідальність. Встановлено, що основним джерелом доходу осіб, що відбувають покарання у вигляді позбавлення волі, є винагорода у зв'язку з виконанням роботи відповідно до цивільно-правового або трудового договору. Акцентовано увагу на тому, що норми податкового

законодавства не встановлюють особливостей оподаткування доходів фізичних осіб, що відбувають покарання у вигляді позбавлення волі, а тому можна говорити про те, що оподаткування у такому випадку здійснюється на загальних підставах. Так особи, котрі засуджені до позбавлення волі виступають найманими працівниками із спеціальним, особливим статусом та звуженими трудовими правами, а виправна колонія, в свою чергу, в цих відносинах, що носять трудовий характер, виступає роботодавцем та податковим агентом, на якого покладається зобов'язання сплачувати суми податку на доходи фізичних осіб, єдиний соціальний внесок із заробітної плати таких осіб, військовий збір, і що важливо – базою оподаткування є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід засуджених осіб, котрі залучаються до робіт та отримують заробітну плату. Виходячи з аналізу судової практики констатовано поширеність помилкового висновку, щодо того, що установи виконання покарання у випадку відсутності укладення трудового договору з ув`язненими, не є податковим агентом, а отже не уповноважена у встановленому законом порядку перераховувати до бюджету єдиний внесок на загальнообов`язкове державне соціальне страхування та інші види обов`язкових платежів.

Ключові слова: єдиний внесок, праця засуджених, податковий агент.

Summary. Peculiarities of the current legislation on legal forms of attracting convicts to work, the specifics of their legal status as employees are recerched in the article. The author underlines the peculiarities of the legal regulation of the payment of the Single Contribution for Mandatory State Social Insurance and taxes, labor fees of convicts. Also in the article analyzed the status of an entity that is a tax agent and is obliged in the manner prescribed by law to accrue, pay mandatory payments, keep tax records, submit tax reports to regulatory authorities and in case of violation of tax law - to be financially responsible for convicted employees. The main source of income for persons serving a sentence of imprisonment is remuneration in connection with the performance of work under a civil contract or employment contract. The norms of the

tax legislation do not establish the peculiarities of taxation of income of natural persons serving a sentence of imprisonment, therefore the author concluded that taxation in this case is carried out on general grounds. Persons sentenced to imprisonment are employees with special status and restricted labor rights, and the penal colony is the employer and tax agent who is obliged to pay personal income tax, the Single Contribution for Mandatory State Social Insurance, military duty. The tax base is the total monthly (annual) taxable income of convicted persons who are involved in work and receive a salary. Judicial practice is analyzed too in the article. The author identified the following problems: penitentiary institutions do not consider themselves tax agents in the absence of employment contracts with prisoners, and therefore did not transfer to the budget e Single Contribution for Mandatory State Social Insurance and other mandatory payments. A similar trend was widespread during 2016-2019.

Key words: single contribution, work of convicts, tax agent.

Постановка проблеми. В Україні задля забезпечення соціального захисту та благополуччя населення було запроваджено систему загальнообов’язкового державного соціального страхування, під якою розуміють систему прав, обов'язків і гарантій, що включає матеріальне забезпечення громадян у разі хвороби, повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом, за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати страхових внесків власником або уповноваженим ним органом, громадянами (Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 14.01.1998 року).

Особливої уваги у цьому аспекті потрібно приділити саме єдиному соціальному внеску, сплата якого в обов'язковому порядку та на регулярній основі здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування, та який виступає гарантією захисту осіб при виникненні певних умов. При цьому навіть особи, котрі знаходяться у місцях позбавлення волі,

обмежені у своїх діях та виборі місця роботи забезпечені механізмом сплати єдиного соціального внеску, базою для нарахування якого(і в тому числі для податку на доходи фізичних осіб, військового збору) вважається сума нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Кримінально-виконавчий кодекс України статтею 118 регламентує залучення засуджених до позбавлення волі до суспільно корисної праці та вказує, що така праця здійснюється на добровільній основі на підставі цивільно-правового або ж трудового договору, що може укладатися між засудженим та фізичною особою – підприємцем/юридичною особою, для яких засуджені повинні виконати певні види робіт чи надати послуги. Адміністрація установи вправі створювати перешкоди та навпаки зобов`язана забезпечити всі належні та необхідні умови задля праці засуджених за такими договорами [1].

Тому актуальність дослідження та проведення аналізу судової практики, перш за все, випливає із поширення проблемних моментів на практиці при сплаті ЄСВ та податків із праці засуджених, визначення суб'єкта, котрий є податковим агентом та зобов'язаний у встановленому законом порядку нараховувати, сплачувати до бюджету податок з доходу, військовий збір, тощо; вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та у разі порушення норм податкового законодавства – нести фінансову відповідальність.

Стан опрацювання обраної теми, аналіз останніх публікацій та досліджень. Актуальність проведеного дослідження також підтверджується відсутністю будь-яких доктринальних досліджень обраної нами тематики. Окремі, загальні питання регулювання права на працю громадян, засуджених до позбавлення волі в Україні досліджували: В. С. Олійник [2], А. В. Хмелюк [3].

Мета. Дослідження спрямоване на виокремлення «типових» помилок, котрих допускають як органи, що здійснюють контроль за належною сплатою ЄСВ та інших обов'язкових платежів, так і суди, що розглядають подібні спірні справи.

Виклад основного матеріалу. В першу чергу необхідно з'ясувати чи існує у осіб, що відбувають покарання у вигляді позбавлення волі, обов'язок сплачувати податки та збори. Так, відповідно до ст. 67 Конституції України передбачено обов'язок кожної особи сплачувати податки та збори в порядку та розмірах, що передбачені законом [4]. У свою чергу, Кримінально-виконавчим кодексом України від 11.07.2003 року (далі – КВК України) передбачено, що засуджені зобов'язані виконувати обов'язки громадян України, які передбачені законодавством [1].

З вищезазначеного можна зробити висновок про те, що особи, які відбувають покарання у вигляді позбавлення волі, зобов'язані сплачувати податки та збори відповідно до чинного законодавства, у тому числі і такі, що виникають у зв'язку з отриманням доходу.

Так, відповідно до ст. 63 Кримінального кодексу України від 05.04.2001 року (далі – КК України) покарання у вигляді позбавлення волі передбачає поміщення засудженого до кримінально-виконавчої установи закритого типу на певний строк [5]. У свою чергу, ст. 11 КВК України передбачено види органів та установ виконання покарань. До установ виконання покарань належать арештні доми, кримінально-виконавчі установи, спеціальні виховні установи, слідчі ізолятори у випадках, що передбачені законодавством. Варто зазначити, що кримінально-виконавчі установи поділяються на установи закритого та відкритого типу, при цьому під установою закритого типу варто розуміти виправну колонію [1].

Говорячи про доходи осіб, що відбувають покарання у вигляді позбавлення волі, в першу чергу необхідно зазначити, що відповідно до підпункту 6 ч. 2 ст. 13 Закону України «Про Державну кримінально-виконавчу службу України» від 23.06.2006 року трудові відносини засуджених регулюються законодавством про працю з урахуванням вимог кримінально-виконавчого законодавства [6].

Відповідно до ч. 1 ст. 118 КВК України передбачено право засуджених до позбавлення волі на працю. Така праця здійснюється на добровільній основі на

підставі цивільно-правового або трудового договору, що укладаються між засудженою особою та фізичною особою підприємцем або юридичною особою, для яких здійснюється виконання робіт або надання послуг. Варто зазначити, що такі договори погоджуються адміністрацією колонії та повинні містити порядок їх виконання. Крім цього, адміністрація зобов`язана створювати умови для праці засуджених за вказаними договорами [1].

Відповідно до ч. 1 ст. 120 КВК України праця таких осіб оплачується відповідно до її кількості та якості. Форми і системи оплати праці, норми праці, а також розцінки встановлюються нормативно-правовими актами Міністерства юстиції України [1].

Варто наголосити, що без оплати засуджені особи можуть бути залучені лише до робіт з благоустрою колоній, прилеглих до них територій, а також поліпшення житлово-побутових умов таких засуджених або до допоміжних робіт із забезпечення колоній продовольством, що передбачено ч. 5 ст. 118 КВК України[1]. Відповідно до п. 3.3. Інструкції про умови праці та заробітну плату засуджених до обмеження волі або позбавлення волі від 07.03.2013 року до цих робіт засуджені залучаються в порядку черговості в неробочий час і не більш як на дві години на день [5].

Таким чином, основним джерелом доходу осіб, що відбувають покарання у вигляді позбавлення волі, є винагорода у зв’язку з виконанням роботи відповідно до цивільно-правового або трудового договору.

Необхідно наголосити на тому, що норми податкового законодавства не встановлюють особливостей оподаткування доходів фізичних осіб, що відбувають покарання у вигляді позбавлення волі, а тому можна говорити про те, що оподаткування у такому випадку здійснюється на загальних підставах. З цього можна зробити висновок що з доходів осіб, що відбувають покарання у вигляді позбавлення волі, має бути сплачено податок на доходи фізичних осіб та військовий збір, а також єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування (далі - єдиний соціальний внесок).

Так, зокрема, можна зазначити ст. 122 КВК України, відповідно до якої підлягають обов'язковому державному соціальному страхуванню особи, що засуджені до позбавлення волі та залучені за строковим трудовим договором до суспільно корисної оплачуваної праці. Засуджені особи мають право на призначення та отримання пенсії за віком, по інвалідності та в інших випадках, передбачених законодавством про пенсійне забезпечення на загальних підставах. Отже, суми виплат, що отримані такими особами, є базою нарахування єдиного соціального внеску [1].

Окремо варто зазначити, що єдиний соціальний внесок не належить до системи оподаткування, проте у зв'язку з необхідністю його нарахування з доходів осіб, що відбувають покарання у вигляді позбавлення волі, вважаємо за потрібне дослідити розмір та порядок його сплати.

Крім цього, відповідно до ч. 2 ст. 121 КВК України [1] та пункту 6.3 Інструкції про умови праці та заробітну плату засуджених до обмеження волі або позбавлення волі, затвердженої наказом Міністерства юстиції України від 07.03.2013 року відшкодування витрат на утримання засуджених, що належить до власних надходжень виправних колоній, здійснюється після відрахування податку на доходи фізичних осіб, що підтверджує необхідність сплати такого податку [7].

У зв'язку з вищезазначеним необхідно визначити особу, що буде виконувати обов'язки податкового агента, особливо у тому разі, якщо засуджені залучаються до суспільно корисної праці не на користь виправної колонії.

Так, існує позиція, відповідно до якої у правовідносинах, що стосуються організації залучення до суспільно-корисної оплачуваної праці засуджених, що виконується не на користь виправної колонії, державні установи (а саме виправні колонії), виступають виконавцем перед замовником, проте не роботодавцем, а тому відповідно не мають статусу податкового агента. Крім цього, відсутність правового регулювання із зазначеного питання не надає права поширювати на ці специфічні правовідносини загальні норми і правила оподаткування [8].

Окремими науковцями [2] також висловлюється думка щодо того, що відповідно до норм трудового та податкового законодавства засуджені не є найманими працівниками, а отримувана ними заробітна плата не відповідає визначенню заробітної плати в розумінні ПК України, який зазначає, що під заробітною платою варто розуміти основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законодавством [9].

Остання позиція зокрема пояснюється наступним. До внесення змін до КВК України з метою адаптації правового статусу засудженого до європейських стандартів шляхом прийняття відповідного закону від 08.04.2014 року КВК України передбачав, що засуджені «повинні працювати» [1]. На основі цього зроблено висновки, що відносини між засудженими особами до позбавлення волі та державними установами не є трудовими, оскільки суспільно–корисна праця засуджених є їх обов`язком, невиконання якого розцінюється як порушення режиму відбування покарання [2].

Однак, з внесеними змінами [13] подібне формулювання було замінено на слова «мають право працювати», а тому можемо говорити про те, що зазначені позиції є застарілими.

На підтвердження чого можна навести постанову Верховного Суду від 3 березня 2020 року у справі № 440/1512/19. Так, судом зазначено, що право на працю засуджених до позбавлення волі реалізується при укладенні виправною колонією строкового трудового договору. Засуджені до позбавлення волі в такому випадку є найманими працівниками з особливим статусом та обмеженими трудовими правами, а виправна колонія в цих трудових відносинах виступає роботодавцем, на якого покладається обов'язок з утримання та сплати сум податку з доходів фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску із заробітної плати платника податку [8].

У зазначеній справі такий висновок був зроблений у зв’язку з тим, що саме державна установа перераховувала кошти на особові рахунки як заробітну плату засудженим до позбавлення волі, саме тому на виправну колонію покладається обов`язок з утримання та сплати сум податку з доходів фізичних осіб та єдиного внеску із заробітної плати платника податку. При цьому, особливості фінансування виправної колонії та організації її роботи ніяким чином не скасовують обов’язку такої установи сплачувати податки та збори та подавати звітність відповідно до законодавства [8].

Порядок оподаткування доходів фізичних осіб визначено розділом IV Податкового кодексу України від 02.12.2010 року (далі – ПК України). Так, відповідно до п.п. 163.1.1. п. 163.1 ст. 163 ПК України об'єктом оподаткування резидента є загальний місячний або річний оподатковуваний дохід. Згідно ст. 164 ПКУ до загального місячного або річного оподатковуваного доходу включаються доходи у вигляді заробітної плати, що були нараховані платнику податку відповідно до умов трудового договору, а також сума винагород та інших виплат, нарахованих відповідно до умов цивільно-правового договору [9].

Згідно п.п. 14.1.180 п. 14.1 ст. 14 ПК України до податкових агентів щодо податку на доходи фізичних осіб належать юридичні особи, що незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок на доходи фізичних осіб до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам, а також нести відповідальність за порушення його норм в порядку, що визначений положеннями ПК України [9].

Саме виправні колонії виконують функції податкових агентів у разі виконання суспільно корисної праці за строковим трудовим договором особами, що відбувають покарання у вигляді позбавлення волі.

Так, відповідно до п.п. 168.1.1. п. 168.1 ст. 168 ПК України на податкового агента, що нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід на користь платника

податку, покладено обов’язок утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку 18 відсотків [9].

Зазначимо, що на податкового агента покладено ряд обов’язків відповідно до п. 176.2 ст. 176 ПК України. Так, такі особи мають зокрема: 1) повністю та своєчасно нараховувати, утримувати та сплачувати до бюджету податок з доходу платника податку, що оподатковується; 2) подавати у встановлені ПК України для податкового кварталу строки податковий розрахунок суми доходу, що був нарахований на користь платників податку, а також суми утриманого податку до контролюючого органу за місцем свого розташування; 3) подавати інші відомості контролюючому органу про оподаткування доходів окремого платника податку у обсягах та відповідно до процедури, що передбачена ПК України [9].

Податок сплачується до бюджету під час виплати оподатковуваного доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету [9].

Якщо оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені цим кодексом для місячного податкового періоду [9].

Податок, утриманий з доходів резидентів та нерезидентів, зараховується до бюджету згідно з Бюджетним кодексом України від 08.07.2010 року (далі – БК України). Органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів в установленому БК України порядку розподіляють зазначені кошти згідно з нормативами та спрямовують такі розподілені суми до відповідних бюджетів [10].

Варто зазначити, що відповідно до пп. 1.2 п. 16^1 підрозділу 10 розділу XX Перехідних положень ПК України, доходи, які визначені ст. 163 ПК України, у тому числі загальний місячний або річний дохід, є об’єктом оподаткування

військовим збором. Нарахування, утримання та сплата військового збору до бюджету здійснюється відповідно до ст. 168 ПК України за ставкою 1.5 відсотки. При цьому, відповідальними за утримання та сплату такого збору із заробітної плати є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку [9].

Як вже вказувалось раніше, також підлягає сплаті єдиний соціальний внесок. Так, відповідно до пункту 1 ч. 1 ст. 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 року (далі – Закон № 2464-VI) базою нарахування єдиного соціального внеску для роботодавців є сума нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 року та сума винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами [11].

Крім того, відповідно до п. 1 частини першої ст. 4 Закону № 2464-VI платниками єдиного соціального внеску є роботодавці, зокрема підприємства, установи, організації, інші юридичні особи, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами [11].

Зазначені роботодавці зобов'язані своєчасно та в повному обсязі нараховувати, обчислювати і сплачувати єдиний внесок, а також подавати звітність та сплачувати до органу доходів і зборів за основним місцем обліку платника єдиного внеску у строки, порядку та за формою, встановленими відповідним органом державної влади [11].

Нарахування єдиного соціального внеску платниками здійснюється відповідно до статті 7 Закону № 2464-VI, порядок обчислення і сплати - до статті 9 цього ж закону [11].

Щодо розміру єдиного соціального внеску можна зазначити наступне. Розмір єдиного внеску для кожної категорії платників встановлюються з урахуванням того, що вони повинні забезпечувати застрахованим особам страхові виплати і соціальні послуги, передбачені відповідним законодавством; створення резерву коштів для забезпечення страхових виплат та надання соціальних послуг застрахованим особам та інших факторів [11].

Так, відповідно до ч. 5 ст. 8 Закону № 2464-VI єдиний соціальний внесок для роботодавців, що використовують працю фізичних осіб встановлюється у розмірі 22 відсотки до вищезазначеної бази нарахування єдиного соціального внеску. Обчислення єдиного соціального внеску здійснюється на підставі бухгалтерських та інших документів. Сплата здійснюється у національній валюті шляхом внесення відповідних сум єдиного внеску на рахунки податкових органів, визначених законодавством [11].

Отже, встановлено, що кримінально-виконавчі установи закритого типу зобов'язані сплачувати до бюджетів податки та збори (а саме податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, єдиний соціальний внесок) за загальними правилами.

Водночас, на практиці багатьма державними установами не сплачуються зазначені платежі, про що свідчать документальні перевірки контролюючими органами виправних колоній, що належать до управління Державної пенітенціарної служби України. Такі незаконні дії роботодавців, що залучають до роботи засуджених до позбавлення волі осіб, призводять до позбавлення зазначених працівників передбачених законодавством соціальних гарантій, а також до ненадходження коштів до відповідних бюджетів [12].

Уманська виправна колонія звернулась до суду з позовом, в якому просила визнати протиправними дії Головного управління ДФС; визнати протиправними та скасувати податкові повідомлення-рішення, вимогу про сплату боргу [14].

Рішенням окружного адміністративного суду позов задоволено частково: визнано протиправними та скасовано податкові повідомлення-рішення

Головного управління ДФС, вимогу про сплату боргу, у задоволенні решти позовних вимог відмовлено – мотивовано відсутністю обов`язку у позивача щодо сплати податку на доходи фізичних осіб, які відбувають покарання у вигляді позбавлення волі.Постановою Шостого апеляційного адміністративного суду скасовано рішення окружного адміністративного суду – суд зробив висновок, що оскаржувані податкові повідомлення-рішення від, вимога про сплату боргу (недоїмки), рішення від про застосування штрафних санкцій за донарахування відповідним органом доходів і зборів або платником своєчасно не нарахованого єдиного внеску штрафу прийняті податковим органом на підставі, у межах повноважень, у спосіб, що визначені законодавством України [14].

Уманська виправна колонія звернулась з касаційною скаргою, в якій посилаючись на порушення судом норм матеріального права, просить скасувати постанову апеляційного адміністративного суду. При цьому наголошує на тому, що позивач як державна установа - виправна колонія, використовуючи працю засуджених за трудовим договором та без укладення трудового договору керувалась Інструкцією про умови праці та заробітну плату засуджених до обмеження волі або позбавлення волі, затвердженою наказом Міністерства юстиції України від 07.03.2013, якою не врегульовано питання сплати податку з доходів осіб, засуджених до позбавлення волі, й, відповідно, відрахування з такого доходу військового збору, а також питання сплати з доходів цих осіб єдиного внеску на загальнообов`язкове державне соціальне страхування. Жодних особливих застережень щодо обов`язку виправних колоній як роботодавців утримувати та сплачувати спірні податки та збори із заробітку засуджених норми чинного законодавства не містять [14].

Верховний Суд вказав на те, що касаційна скарга задоволенню не підлягає з огляду на таке: Державна установа відповідно до ч.1 ст. 6 ЗУ "Про державну кримінально-виконавчу службу України", входить до структури Державної кримінально-виконавчої служби України та створена для забезпечення

виконання її завдань. За правилами ч. 1, 2 ст. 122 КВК засуджені до позбавлення волі, залучені до суспільно корисної оплачуваної праці за строковим трудовим договором, підлягають загальнообов`язковому державному соціальному страхуванню. Засуджені мають право на загальних підставах на державне пенсійне забезпечення за віком, по інвалідності, у зв`язку з втратою годувальника. Таким чином, засуджені є застрахованими особами, підлягають загальнообов`язковому державному соціальному страхуванню, а суми виплат, отримані ними, є базою для нарахування податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску, як це передбачено, зокрема Кримінально-виконавчим кодексом України. При цьому неукладення колонією відповідних трудових договорів не скасовує обов`язок сплачувати податки та збори, а також подавати звітність. Так, відповідно до п.п. 162.1.3 п. 162.1 ст. 162 ПКУ платником податку на доходи фізичних осіб є податковий агент. Податковим агентом щодо податку на доходи фізичних осіб є юридична особа (її філія, відділення, відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента-юридичної особи, інвестор за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов`язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм. ПКУ встановив об’єкт оподаткування резидента, котрим є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід. П. 176.2 ст. 176 ПКУ передбачено, що особи, які мають статус податкових агентів, зобов`язані: своєчасно та повністю нараховувати, утримувати та сплачувати (перераховувати) до бюджету податок з доходу, що виплачується на користь платника податку та оподатковується до або під час такої виплати за її рахунок; подавати у строки податковий розрахунок суми доходу, нарахованого

(сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку до контролюючого органу за місцем свого розташування. Такий розрахунок подається лише у разі нарахування сум зазначених доходів платнику податку податковим агентом протягом звітного періоду.

За правилами ч. 1 ст. 4 ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов`язкове державне соціальне страхування» платниками єдиного внеску є, зокрема, роботодавці: підприємства, установи та організації, інші юридичні особи, утворені відповідно до законодавства України, незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами, у тому числі філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи зазначених підприємств, установ і організацій, інших юридичних осіб, які мають окремий баланс і самостійно ведуть розрахунки із застрахованими особами.

П. 1 ч. 1 ст. 7 ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов`язкове державне соціальне страхування» передбачено, що єдиний внесок нараховується для платників - на суму нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до ЗУ «Про оплату праці», та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт за цивільно-правовими договорами [14].

За таких обставин суд дійшов обґрунтованого висновку про те, що в спірній ситуації особи, засуджені до позбавлення волі, є найманими працівниками з особливим статусом та обмеженими трудовими правами, а виправна колонія в цих трудових відносинах виступає роботодавцем, а відтак і податковим агентом, на якого покладається обов`язок з утримання та сплати сум податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску із заробітної плати таких осіб, при цьому, базою оподаткування є загальний

місячний (річний) оподатковуваний дохід засуджених осіб, які відбувають покарання, та залучаються до робіт, за які виплачується заробітна плата [15; 16].

З аналізу Єдиного державного реєстру судових рішень [17; 18; 19; 20; 21; 22] ми констатуємо значну поширеність подібних типових справ, але суди вищих інстанцій доходили єдиного висновку - аналіз наведеного правового врегулювання дає підстави для висновку, що визначальною передумовою для сплати єдиного внеску є наявність між суб`єктом (підприємством, установою, колонією) та засудженою особою відносин, які фактично є трудовими, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця. Таким чином, у правовідносинах щодо організації залучення до оплачуваної праці засуджених позивач не є податковим агентом, який, серед іншого, зобов`язаний утримувати із виплачуваних засудженим заробітних плат та перераховувати до бюджету єдиний внесок на загальнообов`язкове державне соціальне страхування.

Вказані дії виправних колоній тягнуть за собою відповідальність відповідно до положень ПК України. Так, згідно п. 119.2 ст. 119 ПК України неподання, подання з порушенням встановлених строків, а також подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями податкової звітності про суми доходів, нарахованих на користь платника податків, суми утриманого з них податку якщо такі недостовірні відомості або помилки призвели до зменшення та/або збільшення податкових зобов`язань платника податку тягнуть за собою накладення штрафу. Крім цього, відповідно до ст. 125-1 ПК України передбачена відповідальність за не нарахування, неутримання та/або несплату податків податковим агентом [8].

У свою чергу, у разі виявлення своєчасно не сплачених сум страхових внесків платники єдиного соціального внеску зобов`язані самостійно обчислити ці внески і сплатити їх з нарахуванням пені в порядку і розмірах, визначених законодавством. Суми недоїмки стягуються з нарахуванням пені та застосуванням штрафів. Податковий орган у порядку, що передбачений

законодавством, надсилає в паперовій та/або електронній формі платникам єдиного внеску вимогу про сплату недоїмки з єдиного внеску [10].

За несплату або несвоєчасну сплату єдиного соціального внеску, а також за донарахування територіальним органом доходів і зборів або платником своєчасно не нарахованого єдиного соціального внеску накладаються штрафні санкції у розмірах, що передбачені законом [10].

Крім цього, потрібно наголосити, що застосування штрафних санкцій (штрафів) не звільняє осіб від обов'язку сплати належних сум податків та зборів до бюджету, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи [8].

Висновки та пропозиції. Зазвичай Верховний Суд при розгляді категорії справ з приводу податків, зборів, платежів, а також моніторингу за виконанням та дотриманням податкового законодавства, зокрема щодо збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших зборів, наголошує на тому, що особи, котрі засуджені до позбавлення волі виступають найманими працівниками з спеціальним, особливим статусом та звуженими трудовими правами, а виправна колонія, в свою чергу, в цих відносинах, що носять трудовий характер, виступає роботодавцем та податковим агентом, на якого покладається зобов'язання сплачувати суми податку на доходи фізичних осіб, єдиний внесок із заробітної плати таких осіб, військовий збір, і що важливо – базою оподаткування є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід засуджених осіб, котрі залучаються до робіт та отримують заробітну плату.

Реалізація засудженими особами права на працю, залучення їх до суспільно корисної оплачуваної праці забезпечує таким особам право на загальнообов`язкове державне соціальне страхування, а установа виконання покарання водночас виступає їх страхувальником в загальнообов`язковому державному соціальному страхуванні.

Верховний Суд зазначив важливий аспект у ряді рішень, до прикладу із аналізованих – це від 8 травня 2020 року у справі № 560/1391/19, від 3 квітня

2020 року у справі № 580/908/19, те, що засуджені особи мають право на виплату заробітної плати за виконану ними роботу, забезпечення адміністрацією та замовниками нележних умов праці, її охорони, техніки безпеки, виробничої санітарії та інших умов, встановлених законодавством про працю.

Поряд із цим, варто також зазначити, що аналіз судових рішень показує поширеність помилок, котрі вчиняються як судами при розгляді конкретних питань належної сплати, обліку та звітності ЄСВ та податків, так і органами, що уповноважені здійснювати контроль за такими процесами. Так, слід виокремити розповсюджену помилкову практику, де вищезазначені суб'єкти приходили до висновку – якщо відсутнє укладення трудового договору, то це свідчить про відсутність трудових відносин, а відтак і обов'язку бути податковим агентом та у встановленому законом порядку перераховувати до бюджету єдиний внесок на загальнообов`язкове державне соціальне страхування та інші види податків.

Проте Верховний Суд підтримує іншу думку на підставі аналізу норм Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», Наказу «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» №449, КВК, Закону України «Про оплату праці» та Інструкції про умови праці та заробітну плату засуджених до обмеження волі або позбавлення волі, затвердженої наказом Мінюсту України від 07.03.13 р. №396/5: визначальною умовою для сплати єдиного внеску та визначення чи повинна установа виконання покарання сплачувати такий внесок за засуджених осіб та виступати їх страхувальником в загальнообов`язковому державному соціальному страхуванні є те, що відносини, які виникають у зв`язку з виконанням засудженими трудової функції, за своєю сутністю є трудовими.

На цьому ж підґрунті, достатньо часто, ще однією помилкою є прирівнювання власника виконаних робіт, замовника чи інших суб'єктів до особи, котра зобов'язана виступати податковим агентом та сплачувати ЄСВ,

проте, фактично, така особа не здійснює оплату роботи засуджених осіб безпосередньо – відповідні кошти, в силу вимог укладених договорів про залучення засуджених осіб, перераховувались на рахунки установи виконання покарань та в подальшому саме вона здійснювала відповідні виплати засудженим. Таким чином, колегія суддів ВС вказувала на те, що позивач не є податковим агентом, який, зобов`язаний утримувати із виплачуваних засудженим заробітних плат та перераховувати до бюджету єдиний внесок на загальнообов`язкове державне соціальне страхування. (До прикладу аналізована справа № 440/1804/19)

Як висновок, варто також вказати, що сплата ЄСВ та податків, і як наслідок належний соціальний захист за їх допомогою такої категорії осіб як засуджені до позбавлення волі, має відповідним чином здійснюватися та контролюватись уповноваженими на те суб'єктами. При такій діяльності та розгляді спірних ситуацій національними судами слід керуватися аналізом чинного законодавства та судової практики, щоб в подальшому уникнути виникнення помилок та невиправданого звуження прав засуджених осіб.

Література

1. Кримінально-виконавчий кодекс України: Закон України № 1129-IV від 11.07.2003 рок. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1129-15#Text. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

2. Олійник В. С. Удосконалення бухгалтерського обліку заробітної плати засуджених у кримінально-виконавчих установах. *Ефективна економіка*. 2017. № 6. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5836. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

3. Хмелюк А. В. Особливості обліку оплати праці в державних установах виконання покарань. *Наукові конференції. Соціум. Наука. Культура*. *Економіка*. URL: http://intkonf.org/kand-ekonom-nauk-hmelyuk-av-

osoblivosti-obliku-oplati-pratsi-v-derzhavnih-ustanovah-vikonannya-pokaran/. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

4. Конституція України: Закон України № 254к/96-ВР від 28.06.1996 року . URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2#Text. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

5. Кримінальний кодекс України: Закон України № 2341-III від 05.04.2001 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

6. Про Державну кримінально-виконавчу службу України: Закон України № 2713-IV від 23.06.2005 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua /laws/show/2713-15#Text. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

7. Інструкція про умови праці та заробітну плату засуджених до обмеження волі або позбавлення волі: Наказ Міністерства юстиції України № 396/5 від 07.03.2013 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0387-13#Text. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

8. Постанова Верховного Суду від 5 березня 2020 року у справі № 440/2590/1. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/88204634. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

9. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

10. Бюджетний кодекс України: від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

11. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 №2464-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

12. Про що треба пам’ятати посадовим особам виправних колоній під час виплат доходів засудженим особам. URL: https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura-/arhiv/dfs/aparat/departament-podatkiv-i-zboriv-z-fizich/povidomlennya/365840.html. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

13. Про внесення змін до Кримінально-виконавчого кодексу України щодо адаптації правового статусу засудженого до європейських стандартів : Закон України від 08.04.2014 № 1186-VII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1186-18#Text. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

14. Постанова Верховного Суду від 03 квітня 2020 року справа №580/908/19. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/88575716. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

15. Постанова Верховного Суду від 04 березня 2021 року справа № 460/490/19. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/95315479. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

16. Постанова Верховного Суду від 10 серпня 2020 року справа № 240/7681/19. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/90926867. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

17. Постанова Верховного Суду від 04 березня 2021 року справа № 440/1804/19. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/95315477. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

18. Постанова Верховного Суду від 15 квітня 2020 року справа № 620/1272/19. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/88814678. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

19. Постанова Верховного Суду від 08 травня 2020 року справа № 560/1391/19. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/89138939. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

20. Постанова Верховного Суду від 01 квітня 2021 року справа № 280/1026/19. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/95982680. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

21. Постанова Верховного Суду від 10 вересня 2020 року справа № 460/893/19. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/91722210. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).

22. Постанова Верховного Суду від 05 травня 2020 року справа № 520/9891/19. URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/89088307. (дата звернення до ресурсу: 01.11.2021).