



НОТАРІАЛЬНА ПАЛАТА УКРАЇНИ

КОМІСІЯ З ПИТАНЬ АНАЛІТИЧНО-МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НОТАРІАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

ПРАВОВА ПОЗИЦІЯ № 14/2024

Щодо непоширення на нотаріусів статусу податкового агента та окремих питань законодавчої ініціативи проєкта Закону України № 11416-д від 30.08.2024 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану»

Нотаріальною палатою України проведено правову експертизу проєкта Закону України № 11416-д від 30.08.2024 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» та повідомляється наступне.

1. Щодо непоширення на нотаріусів статусу податкового агента при посвідченні правочинів та видачі свідоцтв про право на спадщину.

1.1. Правовий аналіз.

Відповідно до статті 8 Конституції України в Україні визнається і діє принцип верховенства права. Конституція України має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй.

Відповідно до статті 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом.

Відповідно до статті 92 Конституції України діяльність нотаріату регулюється виключно законом, а законом, який встановлює порядок правового регулювання діяльності нотаріату в Україні, є Закон України «Про нотаріат».

Пропозиціями щодо внесення змін до статей 172, 173, 174 ПК України, які закріплені у проєкті Закону України № 11416-д від 30.08.2024 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» (далі – «Законопроєкт») пропонується передбачити необхідність щомісячного подання нотаріусам ПОДАТКОВОГО РОЗРАХУНКУ, як податкової звітності щодо посвідчених правочинів та виданих свідоцтв про право на спадщину.

Водночас такий підхід суперечить як загальним правилам ПК України, так і його спеціальним нормам.

Так, пунктом «б» статті 176.2 ПК України чітко визначено суб'єктний склад осіб, які зобов'язані подавати податковий розрахунок. До таких суб'єктів, згідно

вказаної норми, належать:

- 1) особи, які відповідно до цього Кодексу мають статус податкових агентів;
- 2) платники єдиного внеску.

Вказаною нормою також передбачено, що податковий розрахунок подається лише у разі нарахування сум зазначених доходів платнику податку - фізичній особі податковим агентом, платником єдиного внеску протягом звітного періоду. Запровадження інших форм звітності із зазначених питань не допускається.

Нотаріуси не належать до суб'єктів, на яких покладено обов'язок подавати податковий розрахунок щодо посвідчених правочинів та виданих свідоцтв про право на спадщину. Такий висновок обґрунтовується тим, що відповідно до ст. 14 ПК України **податковим агентом** щодо податку на доходи фізичних осіб є юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента - юридичної особи, інвестор (оператор) 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:**

1) нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений ПК України, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі;

2) вести податковий облік;

3) подавати податкову звітність контролюючим органам;

4) нести відповідальність за порушення його норм в порядку, передбаченому статтею 18 та розділом IV цього Кодексу.

Відповідно до пп. 168.1.1. ст. 168 ПК України **податковий агент**, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену в статті 167 цього Кодексу.

Відповідно до пп. 168.1.2. ст. 168 ПК України податок сплачується (перераховується) до відповідного бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки, небанківські надавачі платіжних послуг приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання платіжної інструкції на перерахування цього податку до відповідного бюджету або платіжної інструкції на зарахування коштів у сумі цього податку на єдиний рахунок, визначений статтею 351 цього Кодексу.

Водночас, під час посвідчення правочинів щодо нерухомого майна, видачі свідоцтв про право на спадщину нотаріус **не нараховує (сплачує) дохід** на користь платника податків, **не нараховує, не утримує та не сплачує** до бюджету податок з доходу, що виплачується на користь платника податку.

Таким чином, **нотаріус - не є податковим агентом при посвідченні правочинів і видачі свідоцтв про право на спадщину.**

1.2. Правова природа функцій нотаріуса з інформування ДПС про вчинені нотаріальні дії.

Важливо вдатися у дослідження правової природи статусу «податкового агента» у контексті «участі» або «ролі» його у фінансовій операції.

Нотаріус - діє від імені держави, надаючи нотаріальній дії юридичної вірогідності та посиленого статусу, незалежно, неупереджено, незаінтересовано.

Нотаріус - не є учасником правочину з нарахування/виплати доходу, **не може** впливати на зміст та умови правочину, предмет правочину, його договірну ціну(вартість), розмір доходу, та займає місце виключно спостерігача при фінансовій

операції учасників певних правовідносин. Що робить взагалі неможливим за правовою природою наділення нотаріуса статусом податкового агента при вчиненні нотаріальної дії.

1.3. Нотаріальна таємниця, правова підстава та межі її розкриття при покладанні на нотаріуса обов'язку з інформування ДПС про посвідчені правочини та видані свідоцтва про право на спадщину.

Вчиняючи нотаріальну дію нотаріус отримує інформацію про фінансову операцію учасників правовідносин, яка є нотаріальною таємницею. Покладення на нотаріуса обов'язку інформування податкової служби про відомості, які становлять нотаріальну таємницю, історично було здійснене у порушення статті 92 Конституції України без внесення змін до статті 8 Закону України «Про нотаріат», завідомо сформувавши колізію у правовому полі та правову невизначеність. Адже вид договору, сторони, ціна договору, вартість нерухомості, до прикладу, мають значення не лише у площині оподаткування, але можуть цікавити контрагентів у цивільних та господарських операціях, конкурентному середовищі бізнесу, прорахунку платоспроможності, збору даних про фінансовий стан особи з комерційною метою, а також метою незаконного заволодіння майном чи грошовими коштами такої особи, вимагання, різних видів шахрайства, компрометації тощо.

Ця інформація може становити цінну для особи комерційну таємницю, мати ряд негативних наслідків для учасників нотаріальної дії, і є **НОТАРІАЛЬНОЮ ТАЄМНИЦЕЮ**.

Склалась ситуація, що покладання державою на нотаріуса обов'язку інформування ДПС про відомості, які складають предмет нотаріальної таємниці, вчинено без паралельного звільнення нотаріуса від обов'язку зберігати нотаріальну таємницю в цій частині, як, наприклад, нотаріус звільнений від зберігання нотаріальної таємниці при виконанні функцій первинного суб'єкта фінансового моніторингу.

При цьому неправильним є обґрунтування дії норми статті 172 ПКУ, як спеціальної, до ст. 8 Закону України «Про нотаріат», оскільки податковим законодавством неможливо втручатися у питання звільнення від зберігання нотаріальної таємниці (стаття 92 Конституції України, закон, який встановлює порядок правового регулювання діяльності нотаріату в Україні - Закон України «Про нотаріат»).

У зв'язку з вищевикладеним без внесення змін до статті 8 Закону України «Про нотаріат» неправозгідним є запровадження обов'язку нотаріуса подавати податковий розрахунок, як податкову звітність, щодо посвідчених правочинів та виданих свідоцтв про право на спадщину, що порушує права учасників нотаріальних дій на належний захист інформації, яка складає ширший за податкові правовідносини предмет нотаріальної таємниці.

Запропоновані законопроектом зміни не вирішують цю колізію, а навпаки поглиблюють.

1.4. Щодо скорочення строків періоду подання інформації з «щоквартального» на «щомісячний».

Для подання інформації нотаріусами про посвідчені правочини та видані свідоцтва про право на спадщину категорично відсутня потреба запроваджувати щомісячне подання.

Обґрунтуванням є те, що податкова декларація про такі доходи, в тому числі відповідно статті 67 Конституції України та ПК України, подається по завершенню звітного податкового року, а тому сенс щомісячного подання інформації в час війни та проблем з електропостачанням, очікуванням проблем взимку, перебуванням ряду територій в зонах можливих та активних бойових дій, роботою нотаріусів під

обстрілами та концентрацією уваги на прийомі громадян - є незрозумілим.

Податкову ж звітність щодо найманих працівників нотаріуси подаватимуть за загальним правилом для всіх, щомісячно.

1.5. ВИСНОВКИ

1.5.1. Нотаріус - не є податковим агентом при посвідченні правочинів і видачі свідоцтв про право на спадщину.

1.5.2. Нотаріуси не належать до суб'єктів, на яких покладено обов'язок подавати податковий розрахунок щодо посвідчених правочинів та виданих свідоцтв про право на спадщину.

1.5.3. За наявності встановленої законом підстави інформування нотаріусами ДПС про посвідчені правочини та видані свідоцтва про право на спадщину та, у разі врегулювання питання звільнення від обов'язку зберігання нотаріальної таємниці, нотаріуси можуть щоквартально подавати ДПС необхідну та чітко визначену законом інформацію. Водночас така інформація не може мати статусу податкової звітності, оскільки в цьому випадку нотаріус - не є суб'єктом її подання.

1.5.4. Прийняття запропонованих змін до статей 172, 173, 174 ПК України, які закріплені у Законопроекті, якими пропонується передбачити необхідність щомісячного подання нотаріусам податкового розрахунку, як податкової звітності щодо посвідчених правочинів та виданих свідоцтв про право на спадщину, може призвести до виникнення негативної практики неправомірного поширення податковими органами на нотаріусів статусу податкового агента, що спричинить велику кількість судових спорів.

У зв'язку з цим наявна гостра потреба у врахуванні Верховною радою України правок НПУ до Законопроекту, за умови прийняття яких нотаріуси зможуть продовжити щоквартально подавати ДПС необхідну та чітко визначену законом інформацію про посвідчені правочини та видані свідоцтва про право на спадщину.

2. Щодо наслідків підняття ставки військового збору з операцій купівлі-продажу нерухомого та рухомого майна з 1,5% до 5%.

2.1. У випадках, встановлених статтями 172-174 ПК України податкове навантаження на дохід фізичної особи-платника податків складатиме 5%-18 ПДФО та 5% військовий збір.

Відсутність на сьогодні балансу між операціями, які звільнено від оподаткування, та операціями, які мають значне податкове навантаження, хаотичні підходи, застосовані у статті 172 ПК України, неадекватне завищення оцінки базою ФДМУ у сільській місцевості та інші чинники разом призвели до розвитку численних запитів, і, як наслідок, великої пропозиції заниження оцінки на ринку оцінки майна, а також переоформлення нерухомості альтернативними шляхами, відмінними від прозорих, визначених ЦК України договорів.

Так, найбільші офісні центри, торгові комплекси, найдорожча нерухомість України, давно оформляється тіншовими альтернативними методами без належних платежів до місцевих та державних бюджетів.

Високі ставки оподаткування обумовлюють невідображення у договорах справжньої ціни об'єкта нерухомості та реальної оцінки майна, спонукаючи учасників операції ризикувати безспірністю правочинів та правом власності.

У зв'язку з цим купівля-продаж нерухомого/рухомого майна все частіше підміняється: іпотекою зі зверненням стягнення, перекидками через статутні капітали юридичних осіб, звернення стягнення за борговими документами через суди, що не

приносить державі жодної копійки податків та зборів, а також втрати єдиного внеску на обов'язкове державне пенсійне страхування.

Збільшення ставки військового збору до 5% при відчуженні нерухомості призведе до тіньовізації ринку обігу нерухомого майна, що сприятиме розвитку шахрайських схем і в результаті негативно відобразиться як на правах та інтересах пересічних громадян та бізнесу так і на дохідній частині бюджету України та місцевих бюджетів.

2.2. ВИСНОВКИ

2.2.1. Підвищення ставки військового збору з операцій купівлі-продажу нерухомого та рухомого майна з 1,5% до 5% (більш ніж у тричі) **без:**

-комплексних змін у сфері оцінки майна,

-розширення випадків оподаткування із паралельним зменшенням ставок оподаткування,

-запровадження аналогічного оподаткування при альтернативних способах переходу права власності (звернення стягнення, внесення з та до статутних капіталів юридичних осіб,

-вирішення питання оцінки майна у сільській місцевості, -

поглибить тіньовізацію операцій відчуження нерухомого/рухомого майна, а також через неплатоспроможність обумовить ряд малозабезпечених соціальних груп, внутрішньо-переміщених осіб, сільське населення тощо ряд операцій оформляти розписками та через суди.

Через тіньовізацію операцій держава не отримає очікуване поповнення бюджетів за рахунок збільшеного військового збору, а втратить ПДФО 5% та ВЗ 1,5%, а також 1% збору на державне пенсійне страхування, які сплачуються на сьогодні.

2.2.2. Нотаріальна палата України вбачає необхідність застосування комплексного підходу та інших рішень з даного питання пропонує надати напрацьований досвід у цій сфері для комплексного реформування та збалансування питання оподаткування операцій з купівлі-продажу нерухомого/рухомого майна.

3. Щодо неможливості застосування зворотної дії в часі Законопроєкту.

Вказаний законопроект не може бути прийнятий із зворотною дією в часі з 01 жовтня 2024 року, а у разі прийняття та набрання чинності такою нормою, така норма є неконституційною (порушує статтю 58 Конституції України) та не підлягає застосуванню.

Відповідно до пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, який визначає принципи податкового законодавства, стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

08 жовтня 2024 року

**Комісія Нотаріальної палати України
з аналітично-методичного забезпечення
нотаріальної діяльності**