

УДК 347.73

С.С. ІВАНОВА, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

НЕЗАЛЕЖНА ПРОФЕСІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ: ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

Ключові слова: незалежна професійна діяльність, податковий обов'язок, платники податків, самозайняті особи

Перш за все, треба враховувати, що в податково-правовому сенсі навряд чи може цікавити власне визначення та дослідження змісту незалежної професійної діяльності. В сенсі регулювання відносин оподаткування слухними є два аспекти. По-перше, які податково-правові наслідки набуває така діяльність (а в нашій ситуації, фактично, буде йтися не про власне діяльність, а про об'єкти, отримані як наслідок такої діяльності). По-друге, які особи відносяться до тих, хто здійснює подібну діяльність; у чому особливість саме податкової реєстрації та легалізації таких учасників податкових відносин.

Окремі правові аспекти оподаткування фізичних осіб були предметом досліджень таких вчених як М.П. Кучерявенко, О.О. Головашевич, Ю.О. Костенко та ін. Проте, нагальною залишається проблема визначення правової природи оподаткування незалежної професійної діяльності, саме на поглиблення наукових знань у цій царині і спрямована зазначена стаття.

Незалежна професійна діяльність передбачає декілька принципових особливостей: а) характеризує активну поведінку виключно фізичних осіб; б) стосується специфічних напрямків діяльності людини (наукова, літературна, артистична, художня, викладацька і т.д.); в) характеризує діяльність осіб із спеціальними знаннями та навичками (лікарі, приватні нотаріуси, адвокати, аудиторі, бухгалтери і т.д.); г) визначається при врахуванні певних обмежень (особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем; особа вико-

ристовує найману працю не більше ніж чотирьох фізичних осіб). Відповідно до пп.14.1.226 п.14.1 ст.14 Податкового кодексу фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, вважається самозайнятою особою за умови, що вона не є працівником в межах підприємницької діяльності чи незалежної професійної діяльності.

Особи, які відповідають наведеним ознакам та реалізують діяльність, що укладається в ознаки, наведені вище, відносяться до спеціальних суб'єктів податкових правовідносин, осіб, справляння податків якими пов'язано з незалежною професійною діяльністю. Треба акцентувати увагу, що сплата податку, збору чи іншого обов'язкового платежу безумовно є важливим для реалізації публічного інтересу держави та територіальної громади. Це зрозуміло, бо таким шляхом формується фінансово-забезпечена підстава виконання соціальних завдань та функцій адміністративно-територіальних утворень, та і взагалі засади існування не лише держави, але й суспільства в цілому. В той же час, неможна зосереджувати увагу виключно на сплаті податку та ототожнювати його із податковим обов'язком в цілому.

Конструкція податкового обов'язку вже досить тривалий час знаходиться в центрі уваги дослідників з податкового права [1, 2]. Принциповою проблемою, стосовно якої досить точаться дебати – на яку конструкцію має спиратися податково-правове регулювання: обов'язок чи зобов'язання. Відштовхуючись від імперативної природи податкових відносин, переважна більшість фахівців дотримується конструкції обов'язку, хоча слушні аргументи є і у представників іншої сторони спору. Треба звернути увагу і на те, що законодавець не додає ясності в цій ситуації. Справа полягає в тому, що в Податковому кодексі використовуються як конструкція податкового обов'язку (ст.ст.36–38 [3]), так і конструкція податкового зобов'язання (ст.14 [3]). Правда, треба враховувати, що в останньому значенні, фактично, йдеться про суму податку, яку має перерахувати платник до бюджету.

Не зупиняючись на аналізі дослідження правової природи податкового обов'язку, треба наголосити на тому, що усталеним є підхід щодо триланковості податкового обов'язку в широкому сенсі. Останній складається із обов'язку обліку, сплати та звітності. Саме тому зводити виконання податкового обов'язку хоча і до найважливішого, але все ж таки одного із трьох складових не зовсім аргументовано. Саме тому аналіз реалізації податкового обов'язку особами, які здійснюють незалежну професійну діяльність, ми і побудуємо за складовими податкового обов'язку в широкому сенсі.

1. Податковий облік платників податків. Підкреслимо, що в цьому випадку йдеться не про цілісну конструкцію податкового обліку, а лише про одну із двох складових його механізму. Податковий облік включає як облік зобов'язаних осіб, так і облік об'єктів оподаткування (який дуже часто збігається з бухгалтерським обліком). Нас у даному випадку цікавить облік осіб, які виступають в якості спеціальних суб'єктів податкових правовідносин. Взяття на облік фізичних осіб, які не є підприємцями та здійснюють незалежну професійну діяльність, здійснюється за місцем постійного проживання [4]. Обов'язковою умовою такої діяльності є державна реєстрація її у відповідному уповноваженому органі. Отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності, і є тим юридичним фактом, з якого відбуваються певні правові наслідки стосовно такої особи – тобто вона переходить до спеціальних режимів справляння податкового обов'язку.

В цьому випадку законодавче регулювання передбачає певну комплексну межу застосування цивільного та податкового законодавства: узгодження державної та податкової реєстрації. Протягом 10 календарних днів після державної реєстрації незалежної професійної діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката

тощо), така особа має пройти процедуру податкової реєстрації. При цьому їй необхідно подати особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до податкового органу низку документів. Документи подаються за місцем постійного проживання особи. Вичерпний перелік таких документів містить: а) заяву за формою № 5-ОПП; б) копію реєстраційного посвідчення про реєстрацію приватної нотаріальної діяльності, якщо заявник є приватним нотаріусом; в) копію свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю, якщо заявник є адвокатом, який займається адвокатською діяльністю індивідуально та не зареєстрований як фізична особа – підприємець; г) копію свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта, якщо заявником є судовий експерт, який не є працівником державної спеціалізованої установи та отримав право самостійно здійснювати судово-експертну діяльність. При поданні зазначених документів подаються виключно їх оригінали.

Довідка про взяття на облік платника податків надсилається (видається) фізичній особі, яка здійснює незалежну професійну діяльність, наступного робочого дня з дня взяття на облік. Такій особі довідка про взяття на облік платника податків видається податковим органом із зазначенням строку. Такий строк вказується, якщо він вказаний у свідоцтві про реєстрацію чи іншому документі (дозволі, сертифікаті тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності. З моменту виникнення змін у даних про фізичну особу, які зазначаються у довідці про взяття на облік, така довідка підлягає заміні.

Певні колізії мали місце до прийняття Податкового кодексу України. Наприклад, це стосувалося ситуації розбіжності місця проживання та місця реальної діяльності нотаріуса. Виникало питання щодо того, де має здійснюватися реєстрація саме такої незалежної діяльності. На сьогодні склалася практика, що нотаріус повинен стати на облік за неосновним місцем обліку в податковому органі за

місцезнаходженням свого робочого місця (р.IV [3]). Про видане реєстраційне посвідчення, а також про всі зміни (в тому числі адреси розташування робочого місця) управління юстиції кожного разу повідомляє податковий орган. У разі відсутності заяви для взяття на облік протягом 20 днів від дня направлення повідомлення такою самозайнятою особою податковим органом здійснюються відповідні заходи щодо встановлення місця проживання такої особи.

2. Сплата податків та зборів. Оподаткування доходів фізичної особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, передбачає справляння податку на доходи та єдиного соціального внеску. На сьогодні останній різновид соціального внеску (чи збору) зник із вичерпного переліку загальнодержавних податків та зборів, де він знаходився до прийняття Податкового кодексу України (ст.14 [5]). Справляння єдиного соціального внеску необхідно приділити окрему увагу. Саме тому в цій публікації ми зосередимо увагу на особливостях справляння податку на доходи особами, які займаються незалежною професійною діяльністю. Ці відносини регулюються ст.178 Податкового кодексу України, в якій зазначено, що доходи громадян, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності, оподатковуються за ставкою 15 %, а у разі, якщо загальна сума отриманих платником податку у звітному податковому місяці доходів перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року – застосовується ставка в 17 % суми перевищення.

Базою оподаткування виступає сукупний чистий дохід, який визначається як різниця між доходом і документально підтвердженими витратами. При цьому йдеться не про витрати взагалі, а лише про такий їх перелік, який включає витрати, що необхідні для провадження певного виду незалежної професійної діяльності. Показово, що в цій ситуації на стадії сплати податку, як найбільш змістовної складової податкового обов'язку, деталізу-

ються і процедури обліку. Але в цьому разі йдеться не про облік зобов'язаних осіб, а про облік об'єкту оподаткування як носія, як підстави розрахунку суми податку до сплати. Це обумовлює і корегування правового статусу таких спеціальних суб'єктів. Тобто, фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат. Ця книга є певною обліковою конструкцією, у якій щоденно на підставі первинних документів здійснюються записи про операції, що відбулися у звітному (податковому) періоді.

Дуже часто виникають питання, куди повинен подавати інформацію про посвідчені договори дарування або видачу свідоцтва на спадщину нотаріус, якщо місце проживання (основне місце обліку) та місце розташування робочого місця (контори) приватного нотаріуса (неосновне місце обліку) різні. Проблема в тому, що в такому випадку обов'язки контролювати таку діяльність належить різним податковим органам (за місцем проживання та за місцем знаходження робочого місця).

Приватний нотаріус цоқварталу подає до органу ДПС за місцем розташування свого робочого місця інформацію про посвідчені ним договори. Це стосується як проведення операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна між фізичними особами, так і продажу (обміну) рухомого майна між стороною (сторонами) цього договору. Така інформація включає відомості про вартість такого майна та суму сплаченого податку, інформацію про видачу свідоцтв про право на спадщину та/або посвідчення договорів дарування в порядку (ст.ст.172–174 [3]). Принципово важливим є те, що приватний нотаріус підлягає податковому обліку: а) за місцем проживання (податкової адреси), якщо місце проживання (реєстрації відповідно до паспорта) та місце розташування робочого місця (контори) приватного нотаріуса (відповідно до реєстраційного посвідчення про реєстрацію приватної нотаріальної діяльності) відповідають одному податковому органу; б) за місцем проживання (основне місце обліку) та

місцем розташування робочого місця (контори) приватного нотаріуса (неосновне місце обліку), якщо місце проживання приватного нотаріуса та місце розташування його контори відповідають різним податковим органам (ст.ст.63, 65 [3]).

Виходячи з цього, приватний нотаріус зобов'язаний стати на облік в податковому органі за основним та неосновним місцем обліку. При цьому до податкового органу за неосновним місцем обліку приватний нотаріус подає вичерпну інформацію, згідно з ст.ст.172–174 Податкового кодексу України. При цьому треба враховувати, що приватний нотаріус є одним із найяскравіших прикладів інституту податкового представництва в сучасній правовій системі України [2]. Податковим агентом щодо податку на доходи фізичних осіб виступає юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або не грошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV Податкового кодексу, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам та нести відповідальність за порушення його норм (ст.14 [3]).

Йдеться про специфічного суб'єкта, якому не лише делегується право-обов'язок, а і який має можливості його реалізувати. З одного боку, податковий представник (а в нашому випадку – податковий агент) має: а) право утримати кошти у платника податку; б) можливість утримати такі кошти; в) виконати податковий обов'язок платника, а не власний. З іншого боку, податковий представник зобов'язаний реалізувати всі ці дії в інтересах публічного суб'єкта (держави чи територіальної громади – залежно від того, хто є отримувачем коштів). Саме тому інші обов'язки

податкового агента та платника податку на доходи фізичних осіб приватний нотаріус виконує за основним місцем обліку. Таким чином, інформація про видачу свідоцтв про право на спадщину та/або посвідчення договорів дарування подається нотаріусом до податкового органу за місцем розташування робочого місця.

Агентські функції при справлянні такими особами податку на доходи передбачають і окремі виключення. Під час виплати суб'єктами господарювання – податковими агентами фізичним особам, які провадять незалежну професійну діяльність, доходів, безпосередньо пов'язаних з такою діяльністю, податок на доходи у джерела виплати не утримується. Відбувається це в разі подання такою фізичною особою копії довідки про взяття її на податковий облік як фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність (ст.178 [3]). Знов-таки хотілося б звернути увагу на межу публічного та приватноправового регулювання. Якщо це правило беззаперечно відноситься до відносин суто публічних (якими безумовно є податкові), то воно не застосовується в разі нарахування (виплати) доходу за виконання певної роботи та/або надання послуги згідно з цивільно-правовим договором. В цій ситуації виникають трудові відносини, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця, що не є предметом податково-правового регулювання. Таким чином, якщо фізична особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність подає податковому агенту копію довідки про взяття її на податковий облік як такого суб'єкта, то при виплаті доходу податковий агент не утримує з неї податок на доходи фізичних осіб. В цьому випадку така самозайнята особа включає цей дохід до річної податкової декларації та самостійно нараховує і сплачує податок.

Треба враховувати особливості підстав відповідальності. Справа в тому, що нотаріус посвідчує відповідний договір купівлі-продажу (міни) нерухомого та/або рухомого майна між фізичними особами за наявності оціночної вартості такого майна та документа про спла-

ту податку до бюджету стороною (сторонами) договору (ст.171 [3]). При цьому особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) такого податку є платник податку – фізична особа. Сума податку самостійно визначається та сплачується особою, яка продає бо обмінює з іншою фізичною особою нерухомість (п.172.5 ст.172 [3]). Виходячи з цього, і відповідальність за несплату такого податку залишається на самому платнику.

3. Податкова звітність виступає окремою складовою податкового обов'язку. Як і перша складова – облік, звітність реалізує певні контролюючі заходи. Саме з проведенням камеральних перевірок і пов'язані процедури реалізації податкової звітності. Фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, подають податкову декларацію за результатами звітного року (ст.178 [3]). При цьому розбіжностей в термінах надання таких декларацій для таких спеціальних суб'єктів оподаткування та платників, які перебувають на загальній системі оподаткування, немає. Декларації їх передаються у строки, передбачені для платників податку на доходи фізичних осіб – до 1 травня року, що настає за звітним (ст.149 [3]).

Певні особливості характерні для тих осіб, які мають статус податкових агентів. Відповідно до ст.176 Податкового кодексу України вони зобов'язані подавати протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя), податковий розрахунок суми доходу. Такий дохід нараховується на користь платників податку. Враховується також сума утриманого з нього податку. Ці відомості передаються до податкового органу за місцем розташування лише у разі нарахування сум зазначених доходів платнику податку податковим агентом протягом звітного періоду.

Застосування звітних процедур передбачає чіткий облік та надання правдивих відомостей щодо первинної інформації та документів. В цій ситуації багато підстав для виникнення спорів на межі адміністративно-

го апеляційного узгодження та при розгляді податкових спорів в суді стосуються використання печатки фізичною особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність. Самозайнята особа вирішує це питання особисто, залежно від специфіки своєї діяльності. В той же час, непоодинокі випадки, коли чинне законодавство вимагає обов'язкового використання печаток. Перш за все, безумовно йдеться про ситуації, коли така особа виступає окремою стороною правовідносин. Зокрема, коли фізична особа, що здійснює незалежну професійну діяльність, використовує найману працю. Укладання з громадянином трудового договору (контракту, угоди) зобов'язує самозайняту особу забезпечувати умови та охорону праці, її оплату і т.д. При цьому на вимогу працівника роботодавець зобов'язаний видавати йому певні довідки. Відповідальність про достовірність даних, відображених у довідці, несе роботодавець, який виплачує доходи найманим працівникам [6, с.49]. Наприклад, довідки про доходи, які надаються для призначення робітникам субсидій, обов'язково повинні бути скріплені печаткою роботодавця. Саме тому такий засіб персоналізації як наслідків поведінки учасників податкових відносин, так і документів, які є підставою визначення та розрахунку податкового обов'язку, мають всі належні підстави.

ЛІТЕРАТУРА

1. Пепеляев С. Г. Налоговое право : учеб. пособие / С. Г. Пепеляев. – М. : ФБК-Пресс, 2000. – 601 с.
2. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. – Харьков : Легас ; Право, 2005–. – Т. 3: Учение о налоге. – 2005. – 600 с.
3. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р., № 2755–VI // ВВР України. – 2011. – №№ 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
4. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів та визнання такими, що втратили чинність, наказів

Державної податкової адміністрації України» : від 22.12.2010 р., № 979 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 56.

5. Закон України «Про систему оподаткування в Україні» : від 25.06.1991 р., № 1251–

XII // ВВР України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

6. Кодекс законів про працю України : від 10.12.1971 р., № 322–VIII // 1971 р. – Додаток до № 50.

Иванова С. С. Незалежна професійна діяльність: податково-правовий аспект / С. С. Иванова // Форум права. – 2014. – № 2. – С. 154–159 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2014_2_28.pdf

Розглянуто особливості реалізації податкового обов'язку особами, які здійснюють незалежну професійну діяльність. Зокрема, аналізується специфіка саме податкової реєстрації та легалізації таких учасників податкових правовідносин. Також автор торкається проблематики застосування у податковому праві категорій «обов'язок» та «зобов'язання».

Иванова С.С. Независимая профессиональная деятельность: налогово-правовой аспект

Рассмотрены особенности реализации налоговой обязанности лицами, осуществляющими независимую профессиональную деятельность. В частности, анализируется специфика именно налоговой регистрации и легализации таких участников налоговых правоотношений. Также автор касается проблематики применения в налоговом праве категорий «обязанность» и «обязательство».

Ivanova S.S. Independent Professional Activity: Tax and Legal Aspects

The article focuses on the specifics of the implementation of the tax responsibility of the person exercising independent professional activity. In particular, it examines the specifics of the tax registration and legalization of participants of tax legal relations. Also, the author touches on the problems of applying tax law categories of «duty» and «obligation».

Форум права