

Підсумовуючи вищевикладене, можна зробити висновок, що існує нагальна необхідність у дослідженні кожної категорії платників податків у контексті деталізації їх основних та факультативних ознак як суб'єктів податкового обов'язку. Адже, як зазначалося вище, сукупність конкретних ознак платника податку — фізичної чи юридичної особи, має практичне значення для визначення правової підстави виникнення, зміни та припинення податкового обов'язку, окреслює механізм його виконання. Чіткість процедури реалізації податкового обов'язку обумовлює правову визначеність для сторін податкових правовідносин у реалізації їх прав та виконанні обов'язків.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010р. № 2755-VI // Голос України від 04.12.2010. — 2010. — №229-230.
2. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т.III: Учение о налоге / Кучерявенко Н. П. — Х. : Легас, 2005. — 600 с.
3. Кучерявенко М. П. Податкове право України: підручник / М. П. Кучерявенко. — Х. : Право, 2012. — 528 с.
4. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. — Х. : Право, 2011. — Ч. 1. — 704 с.
5. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. — 2010 р. — № 50. — № 50-51. — Ст. 572.
6. Конституція України від 28 червня 1996 року №254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — №30. — Ст. 141.

УДК 347.73

Іванова С.С., здобувач кафедри фінансового права Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»

Правове регулювання оподаткування доходів приватних нотаріусів

У статті автор розглядає особливості правового регулювання оподаткування доходів приватних нотаріусів в Україні. Акцентується увага на необхідності розмежування справляння податку з доходів таких осіб та оподаткування їх доходів. Зазначається, що вельми важливим моментом при оподаткуванні доходів приватних нотаріусів є специфічний зв'язок в узгодженні спеціального статусу суб'єкту та об'єкта оподаткування. Проаналізовані норми чинного законодавства України та монографічна література із зазначеної проблематики.

Ключові слова: доходи; механізм оподаткування; приватні нотаріуси; режими оподаткування; суб'єкт податкових правовідносин.

В статье автор рассматривает особенности правового регулирования налогообложения доходов частных нотариусов в Украине. Акцентируется внимание на необходимости разделять взимание налога с доходов таких лиц и налогообложение их доходов. Отмечается, что весьма важным моментом при налогообложении доходов частных нотариусов является специфическая связь в соответствии специального статуса субъекта и объекта налогообложения. Проанализированы нормы действующего законодательства Украины и монографическая литература по данной проблематике.

Ключевые слова: доходи, механізм налогообложення; частные нотаріусы; режими налогообложення; субъект налоговых правоотношений.

The article considers the peculiarities of legal regulation of taxation of private notaries in Ukraine. Attention is focused on the need *rozmezhovuvannya* collecting the tax on income of individuals and their tax revenues. It is noted that a very important point for the taxation of income of private notaries is a specific connection to harmonize the special status of subjects object and object of taxation. Analyzed current legislation of Ukraine and the monographs of the said issues.

Keywords: revenue, tax mechanism, private notaries, tax regimes, tax legal entity.

Постановка проблеми. З моменту прийняття Податкового кодексу України й дотепер важливим питанням є оподаткування доходів приватних нотаріусів як спеціальних суб'єктів податкових правовідносин, а саме – як самозайнятих осіб. Наразі виникає низка дискусійних моментів з приводу, наприклад, справляння податку з доходів приватних нотаріусів та оподаткування їх доходів, особливостей справляння приватним нотаріусом єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування (окрім сплати податку з доходів). Вважаємо, що зазначені питання потребують вирішення, і саме тому таке дослідження автора є актуальним.

Аналіз останніх досліджень. Дослідженням особливостей правового регулювання оподаткування доходів присвячені роботи таких вчених як М.П. Кучерявенко, О.В. Чашников, Р.О. Халфина та інші. Проте варто зазначити, що комплексного дослідження цього питання не було. **Завданням цієї статті** є розгляд теоретичних та практичних аспектів оподаткування доходів приватних нотаріусів в Україні.

Податкові відносини, гарантуючи стале надходження коштів до централізованих публічних фондів у вигляді податків та зборів, враховують і низку принципових особливостей. В узагальненому вигляді такі особливості стосуються об'єкту оподаткування: майно, товари, дохід, обороти з реалізації, операції з постачання [1, ст.22] (при цьому йдеться не лише про особливості визначення та розрахунку об'єкту, але і деталізації процедур його обліку та звітності щодо нього); режимів виконання податкового обов'язку: загального (справляння податкового обов'язку на загальних підставах) [1, ст. 9, 10] чи спеціального, який охоплює систему заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів [1, ст.11; 1, Р.XIV].

Але в найбільшому сенсі особливість відносин оподаткування, різноманіття форм платежів пов'язується із типом суб'єкту, який виконує податковий обов'язок, його правами та обов'язками. Саме в цьому сенсі в теорії податкового права склався підхід щодо розмежування в системі зобов'язаних учасників податкових відносин суб'єктів на загальних та спеціальних [2, с.15]. В цьому сенсі до загальних суб'єктів податкових правовідносин відносяться такі зобов'язані особи, які реалізуються податковий обов'язок на загальних підставах, яким для набуття такого правового статусу не треба відрізнитися ніякими специфічними особливостями. Наприклад, досягнення певного віку особою вже перетворює її в податково-зобов'язану особу, незалежно від особливостей діяльності та видів об'єктів оподаткування, які у неї будуть в наявності. Так само до цього типу суб'єктів можна віднести і юридичних осіб на стадії державної реєстрації. Безумовно, в цій ситуації не йдеться про реєстрацію, як учасників специфічної діяльності, яка буде пов'язуватись з оподаткуванням.

Спеціальний суб'єкт податкових правовідносин характеризується набором прав та

обов'язків, які віддзеркалюють специфічність його діяльності. Це породжує і обов'язок справляння податкових платежів, не притаманних для загальної кількості платників або справляння звичайних податків та зборів в специфічних формах та режимах. Хотілося б звернути увагу, що певним чином законодавець визначився з цим, виділивши в Податковому кодексі України, Розділ XIV «Спеціальні податкові режими». До такого типу спеціальних суб'єктів податкових правовідносин і відносяться особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, у тому числі й приватні нотаріуси.

Характеризуючи будь-який податок, треба зосередити увагу на деталізації елементів податкового механізму. В Податковому кодексі України про них йдеться в статті 7 «Загальні засади встановлення податків та зборів». В ній наголошується, що підчас встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення та сплату податку. Можуть передбачатися також податкові пільги та порядок їх застосування. Навряд чи в цій публікації доведеться досконало розкрити кожний із елементів податкового механізму. В той же час, вважаємо слушним зупинитися на основних із них, на підставі чого і можна з'ясувати характер оподаткування доходів приватних нотаріусів.

Аналізуючи оподаткування доходів приватних нотаріусів, треба чітко розмежовувати справляння податку з доходів таких осіб та оподаткування їх доходів. В першому випадку йдеться про застосування єдиного податку, який входить до вичерпного переліку ст. 9 Податкового кодексу України, та справляння якого регулюється Розділом IV «Податок на доходи фізичних осіб» Податкового кодексу України. В другому випадку йдеться вже не про справляння якогось окремого платежу, а про застосування доходів приватних нотаріусів в якості об'єкту оподаткування. Такий об'єкт поряд з податком на доходи фізичних осіб передбачає виникнення та виконання податкового обов'язку і щодо справляння єдиного соціального внеску. Саме на цих аспектах ми і хочемо зупинитись.

Відповідно до пп. 14.1.226 п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України самозайнятою особою виступає платник податку, який є фізичною особою (підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність), за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності. Показово, що законодавець не виділяє окремо главу чи Розділ для деталізації правособ'єктності таких осіб, а уточнює режим справляння таких податків, які передбачені і для загальних суб'єктів податкових правовідносин. Навряд чи такий підхід є новелою Податкового кодексу. Ще з прийняттям Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» [3] вже було запроваджено особливості сплати такого податку для адвокатів та нотаріусів. Саме тому відповідні норми кодифікованого податкового закону вже пройшли певне випробування.

Оподаткування доходів фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність, здійснюються відповідно до ст. 178 ПКУ. При цьому законодавець обумовлює і особливості в порядку обліку таких осіб. Тобто перша складова податкового обов'язку в широкому сенсі (облік, сплата, звітність) вже набуває специфічних процедур реалізації. Хотілося б лише звернути увагу, що специфічність обліку стосується лише обліку зобов'язаних осіб, тоді як облік об'єктів оподаткування здійснюється на загальних підставах. Відповідно до п. 178.1 ст. 178 Податкового кодексу України

особи, що мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність, зобов'язані стати на облік в органах державної податкової служби за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи. На підставі цього вони отримують довідку про взяття на облік [1, ст. 65]. Це фактично і є юридичним фактом, який породжує відповідні правові наслідки – наявність спеціального суб'єкту податкових правовідносин, який з цього моменту і має реалізовувати свої права та обов'язки.

Спеціальний режим оподаткування самозайнятих осіб обумовлює не лише специфічність закріплення їх прав та обов'язків та форм їх реалізації, але і визначення підстав щодо розрахунку суми сплати податку. Традиційно до основних елементів податкового механізму поряд з платником відносять об'єкт оподаткування. Дійсно, лише спираючись на його визначення, можна з'ясувати базу оподаткування [1, ст. 23], а вже виходячи з цього і визначити суму податкового платежу. Оподатковуваним доходом осіб при провадженні певного виду незалежної професійної діяльності вважається сукупний чистий дохід [1, п. 178.2 ст. 178]. Останній визначається як різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду такої діяльності.

Ще з моменту запровадження спеціального режиму оподаткування самозайнятих осіб при справлянні податку з доходів на підставі Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» значну увагу було приділено деталізації саме витрат, як чинників, на які зменшується оподатковуваний дохід. Підзаконними актами намагались закріпити перелік витрат приватного нотаріуса, які були необхідними для провадження нотаріальної діяльності [4]. Базуючись на вимогах Закону України «Про нотаріат» [5] організації роботи приватних нотаріусів передбачала відповідне надходження коштів, які спрямовувались на забезпечення обов'язкових умов діяльності.

Саме тому законодавець закріпив необхідність враховувати лише документально підтверджені обов'язкові витрати. Більш того, такі витрати повинні стосуватися не лише організації роботи приватних нотаріусів, а і входити до вичерпного переліку таких витрат [5, ст. 25, 26, 28]: а) користування приміщенням (оренда плата, платежі за надання комунальних послуг та інші обов'язкові платежі), що є робочим місцем приватного нотаріуса; б) користування телефонним зв'язком; в) одержання спеціальних бланків нотаріальних документів, книг обліку та реєстрів, необхідних у роботі нотаріуса; г) виготовлення печаток та штампів, а також їх заміна; д) укладання договору службового страхування або внесення страхової застави; е) придбання канцелярського приладдя; є) оплата інформаційно-технічних послуг щодо користування державними реєстрами, що діють в системі нотаріату; модернізація та обслуговування комп'ютерної та копіювальної техніки, придбання комплектів картриджів; ж) оплата праці найманих працівників за трудовими угодами; з) сплата нотаріусами внесків до Пенсійного фонду України, у тому числі на користь найманих працівників, та до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; и) придбання офіційних видань, рекомендованих Мін'юстом, проходження навчання з підвищення професійного рівня; і) використання електронної бази законодавства.

Важливим моментом при оподаткуванні доходів приватних нотаріусів є специфічний зв'язок в узгодженні спеціального статусу суб'єкту та об'єкта оподаткування. Цікаво, що зменшення тиск на об'єкт оподаткування при визначенні бази стосуються лише тих осіб, які пройшли спеціальний режим обліку. Так, у разі неотримання довідки про взяття на облік особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, об'єктом оподаткування

є доходи, отримані від такої діяльності без урахування витрат. Тобто, якщо при спеціальній реєстрації база формується як певна дохідна складова (виручка за вилученням витрат), то без реєстрації під оподаткування підпадає вся сума надходжень.

Доходи приватних нотаріусів оподатковуються, фактично, за двома ставками [1, п. 167.1 ст. 167]. Безумовно, в обох випадках йдеться про оподаткування доходів від провадження незалежної професійної діяльності. В той же час, певний кількісний критерій встановлює межу в застосуванні ставки в 15 та 17 відсотків. Таким кількісним критерієм запроваджено десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року. Якщо сукупний чистий дохід, отриманий такою особою за рік не перевищує десяти розмірів мінімальної заробітної плати, то застосовується ставка в 15 відсотків. При перевищенні цієї межі ставка податку становить 17 % із суми перевищення. Термін сплати податку на доходи регулюється п. 179.7 ПКУ. Приватний нотаріус зобов'язаний сплатити податок з доходів до 1 серпня року, що настає за звітним. При цьому робить це він самостійно, що і зрозуміло, бо виконуючи функції податкового агента, він не може перекласти їх на кого-небудь іншого.

Спеціальний статус фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, передбачає і спеціальні процедури ведення обліку доходів і витрат від такої діяльності. Такий облік приватний нотаріус здійснює у Книзі обліку доходів і витрат, яку він має зареєструвати в ДПІ за місцем проживання [6]. Облікові обов'язки приватних нотаріусів багато в чому збігаються із звітними, бо підсумковий облік фактично і означає складання та подання податкової декларації. Вони подають податкову декларацію за результатами звітного року у строки, передбачені для платників податку на доходи фізичних осіб (до 1 травня року, що настає за звітним).

Не варто вважати, що отримання доходів приватним нотаріусом обумовлює появу лише обов'язку із сплати податку з доходів. З прийняттям Податкового кодексу із переліку загальнодержавних обов'язкових податків та зборів зникла низка платежів, які на сьогодні утворили самостійний інститут обов'язкових платежів в фінансовому праві. Вийшовши за межі податкового права, соціальні збори та внески не втрачають своєї публічно-правової природи та залишаються інструментом фінансового права. До такого обов'язкового платежу, який справляється приватним нотаріусом, відносяться єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування.

Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» приватні нотаріуси, як особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність, зобов'язані сплатити єдиний соціальний внесок у розмірі 34,7 % від бази нарахування [7, ст. 8]. Базою нарахування єдиного соціального внеску для таких осіб є сума доходів (прибутку), що отримана від їх діяльності і підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб. Сплата цього внеску передбачає застосування і певних обмежувальних критеріїв, оскільки сума єдиного соціального внеску не може бути меншою ніж розмір мінімального страхового внеску за місяць, в якому отриманий дохід (прибуток).

Мінімальний страховий внесок визначається шляхом множення мінімального розміру заробітної плати на розмір внеску, встановленого законом для приватних нотаріусів (34,7 %) за місяць, в якому отримано дохід [7, п.5 ст. 1]. Максимальну величину бази нарахування єдиного внеску дорівнює сімнадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI // Голос України. — 2010. - №229 — 230.
2. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т.2: Введение в теорию налогового права/ Н.П. Кучерявенко. - Харьков: Легас, 2004. - 600 с.
3. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 № 889-IV// Відомості Верховної Ради України. — 2003. - N 37. - Ст.308.
4. Щодо єдиного переліку витрат, пов'язаних з організацією роботи приватних нотаріусів: Лист Міністерства юстиції України від 02.02.2006 р. № 31-35/20 // Вісник податкової служби. — 2006. - №9.
5. Про нотаріат: Закон України від 02.09.1993 № 3425-XII// Відомості Верховної Ради України. — 1993. - N 39. - Ст.383.
6. Про затвердження форми Книги обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи - підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та Порядку її ведення : Наказ ДПС України від 24.12.2010 р. № 1025. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1425-10>.
7. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування :Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-IV // Відомості Верховної Ради України . — 2011. - N 2-3. - Ст.11.

