

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

ІВАНОВА С. С.,

здобувач кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

**СПІВВІДНОШЕННЯ ВЛАСНИХ ПОДАТКОВИХ ОBOB'ЯЗКІВ
ТА ОBOB'ЯЗКІВ, ЯКІ ПОСТАЮТЬ ІЗ РЕАЛІЗАЦІЇ ФУНКЦІЙ
ПОДАТКОВОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА ОСOБАМИ,
ЯКІ ЗДІЙСНЮЮТЬ НЕЗАЛЕЖНУ ПРОФЕСІЙНУ ДІЯЛЬНІСТЬ**

У статті автор зосереджує увагу на дослідженні співвідношення категорій «особи – суб'єкти підприємницької діяльності» та «особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність». При цьому розглядаються власні обов'язки останніх та делеговані. Проведено аналіз норм податкового законодавства, розкрито елементи правового механізму податку з доходів фізичних осіб щодо самозайнятих осіб.

Ключові слова: податковий обов'язок, незалежна професійна діяльність, власні податкові обов'язки, повноваження податкових агентів, самозайняті особи.

В статье автор сосредотачивает внимание на исследовании соотношения категорий «лица – субъекты предпринимательской деятельности» и «лица, осуществляющие независимую профессиональную деятельность». При этом рассматриваются собственные обязанности последних и делегированные. Проведен анализ норм налогового законодательства, раскрыты элементы правового механизма налога с доходов физических лиц по самозанятым лицам.

Ключевые слова: налоговый долг, независимая профессиональная деятельность, собственные налоговые обязанности, полномочия налоговых агентов, самозанятые лица.

The article focuses on the study of the ratio of the categories of «persons – entrepreneurs» and «persons engaged independent professional activity». Thus considered their responsibilities and delegated the past. The analysis of tax legislation, reveals elements of the legal mechanism of tax on personal income of self-employed persons.

Key words: tax obligation, independent professional activity, tax responsibilities, tax powers of agents, self-employed persons.

Вступ. Поняття незалежної професійної діяльності деталізовано законодавцем. Заняття цією діяльністю охоплює наступне: участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності; діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінювачів, інженерів чи архітекторів; заняття особи релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю [1, п. 14.1.226 ст. 14]. Виходячи з такого визначення, серед осіб, які мають юри-



дичну освіту, лише адвокати та нотаріуси можуть бути віднесені до осіб, які займаються незалежною професійною діяльністю. Особливістю реалізації статусу цих осіб є узгодження прав та обов'язків, що характеризують їх власний податковий обов'язок, і прав та обов'язків, що виражають їх статус представника платника податків.

Таким чином, власні податкові обов'язки кореспондуються у самозайнятих осіб із делегованими їм повноваженнями податкових агентів. Згідно з п. 178.2 ст. 178 Податкового кодексу [1] доходи, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності, оподатковуються за ставкою 15%. При цьому щомісячний дохід не повинен перевищувати 10 мінімальних заробітних плат. Якщо цей рубіж перевищено, застосовується ставка в 17%. Ставка застосовується до різниці між доходом і документально підтвердженими витратами, отриманими в межах здійснення незалежної професійної діяльності. Це і є сукупний чистий дохід, який виступає об'єктом оподаткування.

Постановка завдання. Заслужує на увагу те, що статус суб'єкта, який здійснює незалежну професійну діяльність, забезпечує законність застосування певних податкових звільнень. Так, якщо фізична особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність, не реєструє себе як суб'єкт, який здійснює таку діяльність, вона не має право зменшувати свій оподатковуваний дохід на суму підтверджених витрат, понесених у процесі здійснення нею своєї діяльності.

Результати дослідження. Особливістю оподаткування осіб, які займаються професійною діяльністю, є так само й те, що суб'єкти господарювання під час виплати таким особам доходів, безпосередньо пов'язаних з їх діяльністю, не утримують податок у джерела виплати. Таким чином, на них не поширюється статус податкових агентів таких осіб. Для цього необхідно надання такою фізичною особою копії свідоцтва про взяття її на податковий облік як особи, що здійснює незалежну професійну діяльність.

Чинне податкове законодавство виходить із розмежування між фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності та особами, які займаються незалежною професійною діяльністю [1, п. 139.1.12 ст. 139]. Виходячи з цього, до витрат, які не зменшують оподатковуваний прибуток підприємств, відносяться витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг), а також інших матеріальних і нематеріальних активів. Важливо мати на увазі, що такі операції повинні бути пов'язані із придбанням активів саме у фізичних осіб – підприємців, платників єдиного податку. Ця вимога не стосується витрат на придбання товарів або послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, який здійснює діяльність у сфері інформатизації.

Не можна вважати, що поняття «незалежна професійна діяльність» є новелою чинного Податкового кодексу України. Його вперше було закріплено в 2003 р. у Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» [2]. Йшлося про оподаткування доходів від діяльності фізичних осіб, що полягала в їх участі в науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності; сюди ж належить також діяльність лікарів (у тому числі стоматологів, зубних техніків та інших), адвокатів, приватних нотаріусів, аудиторів, бухгалтерів, оцінювачів, інженерів, архітекторів, помічників зазначених осіб або осіб, зайнятих релігійною (місіонерською) діяльністю чи іншою подібною діяльністю.

До 2005 р. податкове законодавство відмежовувало осіб, які займаються незалежною професійною діяльністю, від найманих працівників суб'єктів підприємницької діяльності. Останні реалізовували податкові зобов'язання в режимі оподаткування найманих осіб. Фізичні особи, які були зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності й надавали послуги іншим особам за цивільно-правовими договорами, відносились до найманих осіб. При цьому така вимога зберігалася лише у випадку, якщо умови такого договору припускали надання послуг на постійній і регулярній основі протягом певного періоду часу. Такий часовий термін дорівнював одному місячному податково-



му періоду [2, абз. 2 п. 1.8 ст. 1]. Таким чином, отримані доходи включалися до об'єкта оподаткування за тими ж підставами, що й заробітна плата, і це породжувало ідентичні податкові наслідки.

Низка суперечностей була пов'язана і з розбіжностями у визначенні змісту та наслідків формування об'єкта оподаткування. Особливої гостроти цьому надавало використання оціночних понять та категорій. Із 2003 р. до доходів фізичної особи включалася звичайна вартість майна. Таке майно мало передаватися за дорученням платником податку іншій особі. Водночас ішлося не про всі випадки передачі майна, а лише про випадки, якщо умови такого доручення передбачали можливість продажу або відчуження цього майна. Показово, що цей законодавчий акт, який регулював оподаткування доходів фізичних осіб, не містив безпосередньо визначення поняття звичайної вартості. Застосовуючи цю норму, посилалися на інший податковий закон – Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [3]. Водночас низка колізій у цій ситуації була породжена тим, що режим обігу коштів фізичних та юридичних осіб принципово розрізнявся. Наприклад, якщо прибуток можна визначати як певний результат діяльності юридичної особи (з урахуванням амортизаційних відрахувань тощо), то це не можливо було застосовувати до фізичних осіб. Підсумок діяльності останніх міг пов'язуватись із поняттям доходу, а не прибутку. Саме тому і правові наслідки в окремих випадках розрізнялись.

Більше того, суперечності виникали й щодо використання таких понять, як звичайна вартість та звичайна ціна. В окремих випадках їх застосовували як синоніми, в інших – податкові органи бачили в них принципові розбіжності. Під час визначення звичайної вартості в багатьох випадках залишався не визначеним момент виникнення доходу у відносинах між довірительом і повіреним, якщо предметом односторонньої угоди (доручення) є відчуження майна. Правові наслідки нотаріального завірення відповідної угоди між довірительом і повіреним у випадку оформлення доручення в сенсі справляння податкового обов'язку було не визначено. При цьому болючим питанням виявлялася межа застосування інформації Державного реєстру фізичних осіб із метою оподаткування, межі допуску до цієї інформації податкових органів.

З 2006–2007 рр. було принципово скориговано порядок оподаткування операцій із реалізації об'єктів рухомого майна, спадщини. Щодо першого типу операцій звільнення реалізації об'єктів рухомого майна було замінено на обов'язок сплатити 1% вартості об'єкта. При цьому такий обов'язок доповнювався також сумою державного мита, яке спрямовувалось до Державного бюджету та суми за нотаріальне посвідчення відповідного договору. Щодо другого типу операцій ставки, які застосовувались під час оподаткування доходів, отриманих у вигляді спадщини, встановлювались залежно від ступеня споріднення зі спадкодавцем для різних видів успадкованого майна. Спадщина, отримана будь-яким спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, оподатковувалася за ставкою 26% (подвійна перехідна ставка). З 1 січня 2007 р. порядок оподаткування спадщини було змінено. Спадкоємці першого ступеня споріднення під час одержання будь-якого об'єкта спадщини звільняються від сплати податку. За одержання спадщини іншими спадкоємцями-резидентами (тобто членами родини другого ступеня споріднення чи інших спадкоємців-резидентів) податок сплачувався за ставкою 5% від вартості об'єкта.

У цій ситуації було закладено підстави для подальшого розвитку податкового законодавства, проте в сенсі інших податкових обов'язків. Запровадження оподаткування нерухомості обумовило увагу не лише до виконання самозайнятими особами (нотаріусами, адвокатами й іншими) власних податкових обов'язків, проте й реалізації ними обов'язків податкового агента. У низці випадків застосовувались звичайні засоби розрахунку вартості майнового об'єкта. Водночас це не виключало й використання методу аналога продажів. Для використання цього методу необхідно визначитися, яка нерухомість є «аналогічною», які критерії для визначення цієї аналогічності доцільно застосовувати. При цьому, реалізуючи представницькі функції в оподаткуванні, нотаріуси в деяких ви-



падках фіксують не реальну, а занижену вартість. Йдеться про балансову вартість, яка визначається на підставі інформації Бюро технічної інвентаризації. Це призводило до того, що «аналогічні» квартири чи будинки оцінювались за різними критеріями. Ринкова вартість корегувалася з часом, що призводило до змін протягом року як вартісної оцінки об'єкта оподаткування, так і, відповідно до цього, суми податку.

Складність визначення ринкової вартості була однією із проблем, що досить тривалий час стримувала введення податку на нерухомість в Україні. На сьогодні дії податкових органів мають узгоджуватися з органами, які безпосередньо визначають методи та процедури оцінки нерухомості. До таких органів можуть бути віднесені Бюро технічної інвентаризації, Міністерство фінансів, Фонд державного майна, Міністерство юстиції чи місцеві ради. Відповідно до ст. 265 Податкового кодексу України база оподаткування об'єктів житлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється органом державної податкової служби на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно [1, ст. 256]. Однак навряд чи такий висновок можна вважати остаточним.

Водночас дуже гостро постають питання щодо реалізації повноважень такого органу. Справа в тому, що вони мають поєднувати або обов'язково узгоджувати не лише ведення такого реєстру нерухомості, але й інвентаризацію майна, підстави застосування корегувальних коефіцієнтів. Останні повинні враховувати знакові положення, що мають впливати на вартість майна, а саме: а) територіальне знаходження такого об'єкта; б) характер будинку, який свідчить про комфортність житла; в) характер використання такого житла (проживання чи оренда) тощо. Використанням таких коефіцієнтів має досягатися принцип справедливості в оподаткуванні.

У контексті дослідження проблеми співвідношення власних та представницьких обов'язків самозайнятими особами складно не звернути увагу на обов'язки щодо звітності. Цікаво звернути увагу, що обов'язок подавати за місцем свого перебування бухгалтерську звітність відповідно до вимог, установлених Федеральним законом [4, п. 2 ст. 13], у Російській Федерації тепер поширюється лише на організації. Для індивідуальних підприємців, нотаріусів, які займаються приватною практикою, адвокатів, які заснували адвокатський кабінет, замість цього встановлений обов'язок подавати на запит податкового органа за місцем свого проживання книгу обліку доходів і видатків та господарських операцій. В Україні на сьогодні такого припису немає.

Висновки. Поширеним для пострадянського простору є активне запровадження електронних засобів фіксації виконання податкового обов'язку, надання звітності. Так, непоодинокі випадки, коли електронний цифровий підпис використовується суб'єктами електронного документообігу для ідентифікації особи й підтвердження цілісності даних в електронній формі. Використання цього засобу фіксації не змінює порядку підписання договорів та інших документів, встановленого законом для вчинення правочинів у письмовій формі. Нотаріальні дії із засвідчення справжності електронного цифрового підпису на електронних документах вчиняються відповідно до порядку, встановленого законом, Порядком № 1452 [5]. Ним визначено вимоги до застосування електронного цифрового підпису органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями державної форми власності. Згідно з п. 2 цього Порядку установа застосовує електронний цифровий підпис лише за умови використання надійних засобів електронного цифрового підпису, що повинно підтверджуватися сертифікатом відповідності або позитивним висновком за результатами державної експертизи у сфері криптографічного захисту інформації, отриманим на ці засоби від Адміністрації Держспецзв'язку України, та за наявності посиленних сертифікатів відкритих ключів у своїх працівників – підписувачів.



Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, 15-16, 17. – Ст. 112.
2. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
3. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.
4. О бухгалтерском учете : Федеральный Закон Российской Федерации от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ.
5. Про затвердження Порядку застосування електронного цифрового підпису органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями державної форми власності : постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 р. № 1452 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 44. – Ст. 2894.

КАЛЬЯН К. В.,

аспірант кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

ЩОДО КЛАСИФІКАЦІЇ СТРОКІВ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

У статті розкривається класифікація строків у податковому праві за різними критеріями. При цьому автор пропонує визначати не лише критерії класифікації, а й ознаки, що можуть бути притаманні класифікації. Також значна увага приділена розкриттю особливостей системи фінансового та податкового права, її структури.

Ключові слова: система права, строки у податковому праві, класифікація строків, податки та збори.

В статье раскрывается классификация сроков в налоговом праве по различным критериям. При этом автор предлагает определять не только критерии классификации, но и признаки, которые могут быть присущи классификации. Также значительное внимание уделено раскрытию особенностей системы финансового и налогового права, ее структуре.

Ключевые слова: система права, сроки в налоговом праве, классификация сроков, налоги и сборы.

The article deals with the classification in terms of tax law by various criteria. The author proposes to determine not only the criteria for classification, but also features that may be inherent in the classification. Also, much attention is paid to the features of the disclosure of financial and tax law, its structure.

Key words: system of law, in terms of tax law, classification terms, taxes and fees.

Вступ. Класифікація передбачає певне упорядкування, розподілення за блоками чи групами. Т.Ф. Єфремова під класифікацією розуміє систему розподілення яких-небудь однорідних предметів чи понять за класами, розрядами тощо відповідно до спец-

