

ИВАНОВА С. С.,

соискатель

*(Национальный юридический
университет имени Ярослава Мудрого)*

УДК 347.73

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ УЧЕТА САМОЗАНЯТЫХ ЛИЦ

В статье рассматривается вопрос относительно ведения налогового учета самозанятых лиц. Анализируется порядок, по которому данный учет осуществляется. Также в исследовании автор уделяет внимание содержанию и определению налогового учета. Конкретизируется круг субъектов, которые подлежат регистрации в контролирующем органе, определяются их права и обязанности.

Ключевые слова: *налогоплательщик, налоговый учет, контролирующий орган, налоговый контроль, учетная обязанность.*

У статті розглядається питання щодо ведення податкового обліку самозайнятих осіб. Аналізується порядок, за яким даний облік здійснюється. Також у дослідженні автор приділяє увагу змісту й визначенню податкового обліку. Конкретизується коло суб'єктів, які підлягають реєстрації в контролюючому органі, визначаються їх права та обов'язки.

Ключові слова: *платник податків, податковий облік, контролюючий орган, податковий контроль, обліковий обов'язок.*

The article considers on the conduct of self-employed tax accounting. Analyzed the order in which this accounting is performed. Also, the study author pays attention to the content and definition of tax accounting. Concretized range of subjects, which are subject to registration with the regulatory authorities, determined their rights and responsibilities.

Key words: *taxpayer, tax accounting, supervisory authority, tax control, accounting obligation.*

Введение. В соответствии с п. 16.1.1 НКУ налогоплательщик обязан встать на учет в контролирующих органах [1]. Под налогоплательщиками законодатель понимает физических лиц (резидентов и нерезидентов Украины), юридических лиц (резидентов и нерезидентов Украины) и их обособленные подразделения, которые имеют, получают (передают) объекты налогообложения или осуществляют деятельность (операции), являющиеся объектом налогообложения в соответствии с Налоговым кодексом или налоговыми законами, и на которых возложена обязанность по уплате налогов и сборов [1]. Учет налогоплательщиков осуществляется в порядке, установленном законодательством Украины, причем он может носить как индивидуальный, так и консолидированный характер, то есть каждый из налогоплательщиков может быть налогоплательщиком по одному или нескольким налогам и сборам. Характеристика учета налогоплательщика имеет двойственный характер: с одной стороны, налоговый учет – это первая составляющая целостной конструкции налоговой обязанности; с другой стороны, налоговый учет – это один из методов налогового контроля.

Постановка проблемы. Определенные основания разграничения этой двойственности налогового учета связаны с определением субъекта, преимущественно осуществ-



вляющего данную деятельность. При налоговом учете как составляющей части налоговой обязанности законодательно урегулированы прежде всего поведение, активные действия налогоплательщика. Безусловно, нельзя возводить это в абсолют. При постановке на учет или внесении изменений в налоговые реестры действия налогоплательщиков согласовываются с действиями контролирующих органов, которые ведут соответствующие реестры, принимают и регистрируют соответствующие данные о налогоплательщике. Однако активные действия контролирующих органов в подавляющем большинстве производны от исполнения учетных обязанностей плательщиков налоговых сборов. Налоговый учет как реализация метода налогового контроля связан с активными действиями именно контролирующих органов. Опять же, производным и зависимым в этой ситуации будет уже поведение плательщика, вынужденного реагировать на замечания и выводы субъекта властных полномочий.

Результаты исследования. Учет налогоплательщиков можно представить как совокупность определенных стадий, охватывающих соответствующие процедуры регулирования учетных действий представителей как властвующей, так и обязанной стороны налогового правоотношения. Налоговая регистрация характерна для всех лиц, легализующих себя как участники налоговых правоотношений, то есть зарегистрироваться как налогоплательщики обязаны все лица, у которых возникла или может возникнуть налоговая обязанность. Они подлежат регистрации или взятию на учет в контролирующих органах. При этом подобная регистрация должна осуществляться по основному месту учета – их местожительству либо по неосновному месту учета – месту расположения (регистрации) их движимого и недвижимого имущества, объектов налогообложения или объектов, которые связаны с налогообложением или через которые осуществляется деятельность. Реализуя учетные обязанности, налогоплательщик обязан встать на учет в соответствующих органах по основному и неосновному месту учета, а также сообщать обо всех объектах налогообложения и объектах, связанных с налогообложением, в органы по местонахождению таких объектов. На основании этого формируются сведения о физическом лице – налогоплательщике, которые включаются в соответствующий налоговый реестр.

Физические лица – предприниматели и лица, осуществляющие независимую профессиональную деятельность, регистрируются как самозанятые лица [1]. Такая регистрация контролируемыми органами осуществляется по месту их государственной регистрации на основании сведений из регистрационной карточки, предоставленных государственным регистратором в соответствии с Законом Украины «О государственной регистрации юридических лиц и физических лиц – предпринимателей» [2]. Последствиями подобных учетных действий является получение свидетельства о регистрации или другого документа (разрешения, сертификата и т. п.), подтверждающего право таких физлиц на независимую профессиональную деятельность. Получение подобного свидетельства как раз и является юридическим фактом, порождающим обязанность специальной регистрации. Законодатель закрепляет даже определенные временные рамки постановки на налоговый учет такого специального субъекта налогообложения – на протяжении 10 календарных дней после такой регистрации. Приобретя статус специального субъекта, такие самозанятые лица обязаны встать на учет в контролирующем органе по месту своего постоянного проживания.

Обязательному учету в органах государственной налоговой службы подлежат и физические лица – предприниматели, и физические лица, осуществляющие независимую профессиональную деятельность. Такое требование не исключает ситуации, когда физическое лицо – предприниматель одновременно занимается и независимой профессиональной деятельностью. При этом такое лицо учитывается в налоговых органах как физическое лицо – предприниматель и дополнительно регистрироваться как самозанятое лицо не должно.



Основные принципы формирования и информационного наполнения Государственного реестра физических лиц – плательщиков налогов определены в статье 70 «Государственный реестр физических лиц – плательщиков налогов» Налогового кодекса Украины. Не позднее следующего рабочего дня с даты государственной регистрации физического лица – предпринимателя государственный регистратор должен передать в органы статистики, налогового органа и Пенсионного фонда Украины уведомления о проведении государственной регистрации физического лица – предпринимателя.

Самозанятых лиц учитывают в Государственном реестре физических лиц – налогоплательщиков посредством внесения записей о государственной регистрации или прекращении предпринимательской деятельности, независимой профессиональной деятельности, перерегистрации, постановки на учет, снятия с учета, внесения изменений относительно самозанятого лица, а также совершения других действий [1]. Реестр самозанятых лиц является составной частью Государственного реестра физических лиц – налогоплательщиков. Последний включает такие сведения о государственной регистрации и взятии на учет физлиц – предпринимателей и лиц, которые проводят независимую профессиональную деятельность: а) дата, номера записей, свидетельств и других документов, а также основания для государственной регистрации, регистрации и взятия на учет, прекращения предпринимательской или независимой профессиональной деятельности, другие регистрационные данные; б) информация о государственной регистрации, регистрации и взятии на учет изменений данных о лице, замене или продлении действия справок о взятии на учет; в) место проведения деятельности, телефоны и другая дополнительная информация для связи с физлицом – предпринимателем или лицом, которое осуществляет независимую профессиональную деятельность; г) виды деятельности; д) система налогообложения с указанием периодов ее действия.

Регистрация физического лица в Государственном реестре осуществляется на основании учетной карточки, которой присваивается регистрационный номер. В некоторых случаях речь может идти о серии и номере паспорта, по которым идентифицируется обязанное лицо. Это касается прежде всего тех налогоплательщиков, которые из-за своих религиозных убеждений отказываются принимать регистрационный номер учетной карточки налогоплательщика. Они используются органами государственной власти и органами местного самоуправления, юридическими лицами независимо от организационно-правовых форм. В этом случае подобными сведениями оперируют и учреждения Национального банка Украины, банки и другие финансовые учреждения, биржи, лица, которые осуществляют независимую профессиональную деятельность, физические лица – предприниматели, а также физические лица во всех документах, содержащих информацию об объектах налогообложения физических лиц или об уплате налогов.

Безусловно, предоставленные плательщиком сведения не являются раз и навсегда одинаковыми. Законодатель исходит из закрепления обязанности не только зарегистрироваться, но и вносить соответствующие изменения в реестр. Эти изменения касаются следующей информации: а) фамилия, имя, отчество плательщика; б) место жительства; в) место учета (наименование налогового органа, в котором налогоплательщик состоит на учете). Самозанятое лицо должно обратиться в соответствующий орган и предоставить документы, подтверждающие изменения, которые произошли в отношении его. При этом обязательно прилагается и оригинал старой справки. Фактически это делается для сравнения сведений, которые можно рассматривать как проведение определенной налоговой проверки. Результатом данного обращения является подготовка и выдача налогоплательщиком новой справки. Она отражает окончательные сведения, на основании которых лицо оставляет за собой право производить налоговый долг в специальном режиме.

Несколько иные процедуры устанавливает законодатель для осуществления действий самозанятым лицом при внесении изменений относительно учета. Если поста-



новка на учет предусматривает 10-дневный срок для обращения в налоговые органы, то при изменении сведений уже зарегистрированного самозанятого лица такой срок значительно больше. Он составляет месяц для представления документов, подтверждающих изменения в учетных данных плательщика. Течение этого срока начинается со дня возникновения таких изменений, которые содержатся в Государственном реестре физических лиц – плательщиков налогов и вступают в силу со дня внесения соответствующей записи в такой реестр.

Процедуры налогового учета предполагают фиксацию и документирование определенных действий налогоплательщика. Для этого формируется учетное дело, состоящее из регистрационной и отчетной части. Регистрационная часть включает документы, необходимые для взятия на учет налогоплательщика; документы, которые подаются самим налогоплательщиком; документы, поступающие в отношении этого налогоплательщика от органов государственной регистрации, статистики, других госорганов, от учреждений, банков. Причем эти документы могут и должны касаться трех моментов: 1) момента регистрации налогоплательщика и всех сведений, характеризующих его; 2) деятельности налогоплательщика в течение всего контролируемого периода; 3) момента и оснований ликвидации налогоплательщика. Отчетная часть учетного дела налогоплательщика охватывает документы, предоставляемые преимущественно самим налогоплательщиком, и включает налоговые декларации, отчеты, расчеты, иные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов, которые подаются плательщиком в период его деятельности.

Налоговый номер налогоплательщика указывается во всех свидетельствах, справках, патентах, в других документах или уведомлениях, которые выдаются налогоплательщику [3]. Этот номер не изменяется в течение всего периода пребывания налогоплательщика на учете. В единственном случае возможно изменение номера – когда речь идет о регистрационном номере учетной карточки налогоплательщика. После снятия с учета налогоплательщика налоговый номер закрывается и в дальнейшем больше не используется.

Процедура получения статуса самозанятых лиц нотариусами и адвокатами как представителями самозанятых лиц во многом совпадают. В то же время, несмотря на такой их общий знаменатель, для этих двух категорий предусмотрены разные процедуры постановки на учет в органах государственной налоговой службы Украины. Более того, в этой ситуации речь должна идти о двух уровнях детализации: внешнем и внутреннем. Если внешний уровень предполагает разграничение на основании характера деятельности (нотариус или адвокат), то внутренний касается особенностей реализации определенного вида деятельности (нотариальной). При этом выделяются два подхода: учет в зависимости от места жительства нотариуса и места его работы. Местом жительства при этом считается адрес, указанный в паспорте как адрес регистрации физического лица. Место расположения рабочего места (конторы) частного нотариуса определяется в соответствии с регистрационным удостоверением о регистрации частной нотариальной деятельности.

Взятие налогоплательщика на учет по основному месту учета физического лица – предпринимателя осуществляется после его государственной регистрации. Контролирующий орган осуществляет налоговую регистрацию такого лица по месту его государственной регистрации при условии предоставления сведений из соответствующей регистрационной карточки на проведение государственной регистрации физического лица – предпринимателя. Эта информация дополняется также сообщением государственного регистратора о судебном решении относительно отмены государственной регистрации прекращения предпринимательской деятельности физического лица – предпринимателя. На основании этого вносится соответствующая запись в Единый государственный реестр.



Физическое лицо – предприниматель при постановке на учет должно предоставить заявление и копию свидетельства о государственной регистрации (в оригинале). Контролирующий орган имеет право вернуть документы налогоплательщику не позже следующего рабочего дня с момента получения заявления от плательщика. Основанием такого возврата является требование исправления неточных или искаженных данных. В соответствии с требованиями, предъявляемыми к заявлению по форме № 5-ОПП, оно не может быть принято, если в нем не указаны обязательные реквизиты, предоставлены недостоверные или неполные данные, не скреплено печатью налогоплательщика, при возможности и наличии печати, не подписано физическим лицом – предпринимателем или лицом, которое имеет документально подтвержденные полномочия для этого, документы предоставлены не в полном объеме. При этом обязательно указываются причины, послужившие основанием для непринятия документов. С этого момента у налогоплательщика, претендующего на подобную регистрацию, есть пять календарных дней, следующих после дня получения, для предоставления исправленных документов.

Постановка на учет по основному месту учета физического лица – предпринимателя проводится не позднее следующего рабочего дня со дня получения сведений от государственного регистратора или заявления от налогоплательщика. Дата взятия на учет определяется датой внесения данных в Реестр самозанятых лиц. Основанием для фиксации такой даты является номер, соответствующий порядковому номеру регистрации уведомления государственного регистратора или заявления налогоплательщика. Контролирующий орган выдает налогоплательщику справку о взятии его на учет, в которой перед фамилией, именем и отчеством такого лица обязательно указывается «физическое лицо – предприниматель». Одновременно информация о специальной регистрации такого налогоплательщика передается соответствующему государственному регистратору для внесения этих сведений в Единый государственный реестр. Взятие на учет физических лиц, которые не являются предпринимателями и проводят независимую профессиональную деятельность, осуществляется по их постоянному месту жительства.

Справка из органов государственной налоговой службы о взятии на учет самозанятых лиц предоставляется на определенный срок. В левой верхней части справки о взятии на учет налогоплательщика делается специальная запись «Справка действительна до...», где и указывается соответствующая дата. Такое оформление справки имеет место, когда для занятия независимой профессиональной деятельностью необходимым условием является выдача свидетельства о регистрации или другой документ (разрешение, сертификат и т. п.). Наличие такой справки подтверждает право на осуществление независимой профессиональной деятельности определенного вида. Срок действия справки о взятии на учет таких лиц не может превышать срока, указанного в соответствующем разрешении, свидетельстве или сертификате.

Учет по месту жительства (налогового адреса) применяется в случае, когда место жительства и место расположения рабочего места нотариуса совпадают и соответствуют регистрационным полномочиями одного налогового органа. Именно такой орган и является основным и единственным местом учета частного нотариуса как самозанятого лица. Двойная регистрация характеризует содержание другого подхода, когда место жительства частного нотариуса и местоположение его конторы находятся в ведении различных налоговых органов. В соответствии с ним производится регистрация нотариуса как самозанятого лица по месту жительства (основное место учета) и месту расположения рабочего места (конторы) частного нотариуса (неосновное место учета). В отличие от процедур, характеризующих легализацию статуса нотариусов как самозанятых лиц, к адвокатам не применяется двойной учет. Они обязаны в десятидневный срок со дня получения свидетельства о праве на занятие адвокатской деятельностью зарегистрироваться в качестве налогоплательщиков по месту жительства [4].



Физическое лицо, осуществляющее независимую профессиональную деятельность, для взятия на учет обязано подать по своему постоянному месту жительства определенный набор документов в оригинале: заявление, копию регистрационного свидетельства о регистрации частной нотариальной деятельности, если заявитель является частным нотариусом, копию свидетельства о праве на занятие адвокатской деятельностью, если заявитель является адвокатом, который занимается адвокатской деятельностью индивидуально и не зарегистрирован как физлицо – предприниматель, копию свидетельства о присвоении квалификации судебного эксперта, если заявитель – судебный эксперт, который не является работником государственного специализированного учреждения, получил право самостоятельно осуществлять судебно-экспертную деятельность. При этом законодатель устанавливает и четко определенный период для подачи таких документов – 10 календарных дней после государственной регистрации независимой профессиональной деятельности в соответствующем уполномоченном органе и получения свидетельства о регистрации или другого документа (разрешения, сертификата и т. п.), которые подтверждают право физического лица на осуществление такой деятельности.

Взятие на учет таких лиц осуществляется не позже следующего рабочего дня со дня получения от них документов. Контролирующий орган передает им справку о взятии их на учет. При установлении временных рамок на осуществление независимой профессиональной деятельности в свидетельстве о регистрации или другом документе (разрешении, сертификате и т. п.), который подтверждает право физического лица на осуществление независимой профессиональной деятельности, указанный срок повторяется и в справке. В ней перед фамилией, именем и отчеством такого лица обязательно указывается вид его профессиональной деятельности (частный нотариус, адвокат и т. д.). Если место осуществления деятельности адвоката или нотариуса не совпадают с местом проживания, то такие лица должны стать на учет по неосновному месту учета, исходя из местонахождения своего рабочего места. Целостная процедура перевода частных нотариусов на обслуживание из органов государственной налоговой службы по месту расположения рабочего места в органы государственной налоговой службы по месту жительства охватывает несколько этапов. Первый этап связан с процедурами формирования и направления органом государственной налоговой службы (по месту расположения рабочего места нотариуса) специального пакета документов [1].

Эти документы фактически составляют личное дело соответствующего налогоплательщика. Второй этап предусматривает взятие на учет частного нотариуса. Такая регистрация этого субъекта осуществляется после поступления учетного дела и документов частного нотариуса в орган государственной налоговой службы по месту его жительства. Налоговый орган должен зарегистрировать частного нотариуса в течение пяти рабочих дней после поступления его учетного дела. Два экземпляра сообщений о постановке на учет/снятии с учета налогоплательщика в связи с изменением местонахождения (места жительства) направляются в орган государственной налоговой службы по месту расположения рабочего места нотариуса. В течение 10 дней после постановки на учет по месту жительства нотариус должен быть уведомлен письмом с органа регистрации об изменении основного и неосновного места учета его как частного нотариуса. Третий этап охватывает совокупность процедур по снятию частного нотариуса по старому месту учета. После сообщения о взятии на учет частного нотариуса в органе государственной налоговой службы по месту жительства орган государственной налоговой службы по месту расположения рабочего места в течение двух рабочих дней снимает с учета нотариуса в качестве налогоплательщика по основному месту учета. Один экземпляр уведомления направляется в орган государственной налоговой службы по месту жительства. Надо учитывать, что на протяжении всех трех этапов нотариус выполняет все свои налоговые обязанности по месту расположения рабочего места. Лишь после



отправки обратного экземпляра процедура перевода на обслуживание из органов государственной налоговой службы по месту расположения рабочего места в органы государственной налоговой службы по месту жительства заканчивается.

До принятия Налогового кодекса Украины такой двойной конструкции учета нотариусов не существовало. Ранее основными местами учета частных нотариусов были органы государственной налоговой службы по месту расположения их рабочих мест (контор). С принятием кодифицированного налогового акта должна быть произведена смена основных мест учета тех частных нотариусов, в отношении которых полномочия налоговых органов не совпадают. В этой ситуации надо согласовать место жительства (налоговый адрес) и место расположения рабочих мест (контор) частных нотариусов. Процедурно эти вопросы урегулированы со вступлением в силу Приказа Государственной налоговой администрации Украины от 22.12.2010 г. № 979 «Об утверждении Порядка учета плательщиков налогов и сборов и признании утратившими силу приказов Государственной налоговой администрации Украины»: проводится изменение основного и неосновного места учета частных нотариусов без представления ими каких-либо заявлений [1].

Выводы. Обязанности нотариуса как самозанятого лица дифференцируются в зависимости от вида места регистрации. Так, по основному месту учета частный нотариус подает информацию, перечень которой определен пунктом 172.4 статьи 172, пунктом 173.4 статьи 173, пунктом 174.4 статьи 174 раздела IV Налогового кодекса Украины [1]. Тогда как обязанности налогового агента и плательщика налога на доходы физических лиц частный нотариус выполняет по основному месту учета.

Список использованных источников:

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 державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців : Закон України 15.05.2003 р. № 755-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 31. – Ст. 263.
3. Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків та втрату чинності деяких наказів Державної податкової адміністрації України : Наказ Державної податкової адміністрації від 17.12.2010 р. № 954 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 2. – Ст. 131.
4. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів та визнання таких, що втратили чинність, наказів Державної податкової адміністрації України : Наказ ДПА України від 22.12.2010 р. № 979 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 56.

