

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА АДМІНІСТРУВАННЯ САМОЗАЙНЯТИХ ОСІБ В УКРАЇНІ ТА В КРАЇНАХ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF SELF-EMPLOYED ADMINISTRATION IN UKRAINE AND IN THE EUROPEAN UNION

Невмержницька Т.М., аспірант кафедри фінансового права

Навчально-науковий інститут права Національного університету державної фіскальної служби України

У статті проаналізовано адміністрування самозайнятих осіб в Україні та в країнах Європейського Союзу. Досліджено проблеми питання національного законодавства щодо оподаткування таких осіб на прикладі оподаткування нотаріусів та приватних виконавців, які здійснюють свою діяльність індивідуально. Зазначено, що податкові правовідносини за участю осіб, що сприяють сплаті податків, характеризуються складністю суб'єктивного складу. Констатовано виникнення податкових відносин між платниками податків і зборів та державою або територіальною громадою. З огляду на це проаналізовано європейський досвід. Проаналізовано законодавчу практику. Виявлено колізії та прогалини законодавства, зроблено пропозиції щодо їх удосконалення. Наведено авторське розуміння сутності самозайнятої роботи в Україні та країнах Європейського Союзу. Дослідження правового статусу фізичних осіб – підприємців як суб'єктів податкових правовідносин дало змогу обґрунтувати, що фізичні особи – підприємці є особливими суб'єктами правовідносин. Окреслено джерела прав та обов'язків представників платників податків різних типів, в ролі яких можуть виступати окремі різновиди самозайнятих осіб (адвокати, арбітражні керуючі). Окреслено підстави виникнення податкового обов'язку окремих категорій самозайнятих осіб, визначено вплив застосування спеціальних податкових режимів для встановлення залежності реалізації процедур оподаткування від результатів економічної діяльності платників. Розроблено механізми збільшення податкових надходжень від діяльності самозайнятих осіб. Визначено підстави та обмеження для набуття податково-правового статусу самозайнятих осіб. Розроблено на основі дослідження різних аспектів правового регулювання статусу самозайнятих осіб як платників податків з урахуванням досягнень науки фінансового права теоретичні положення та практичні пропозиції щодо вдосконалення нормативної бази, якою встановлено права та обов'язки зазначених осіб, обґрунтовано внесення змін до чинного податкового законодавства. Проаналізовано низку національних та міжнародних нормативно-правових актів, положення яких закріплюють правові засади адміністрування самозайнятих осіб.

Ключові слова: оподаткування, самозайнята особа, незалежна професійна діяльність, правове регулювання.

The article analyzes the administration of self-employed persons in Ukraine and in the countries of the European Union. Problems of the national legislation on taxation of such persons on the example of taxation of notaries and private executors who carry out the activity individually are investigated. It is noted that tax relations with the participation of persons who contribute to the payment of taxes are characterized by the complexity of the subjective composition. The emergence of tax relations between taxpayers and fees and the state or local community. With this in mind, the European experience is analyzed. Legislative practice is analyzed. Conflicts and gaps in legislation are identified and proposals are made to improve them. The author's understanding of the essence of self-employed work in Ukraine and the countries of the European Union is given. The study of the legal status of natural persons - entrepreneurs as subjects of tax relations allowed substantiating that natural persons – entrepreneurs are special subjects of legal relations. The sources of rights and responsibilities of representatives of taxpayers of different types, which may act as certain types of self-employed persons (lawyers, arbitration trustees). The reasons for the tax liability of certain categories of self-employed persons are outlined and the impact of the application of special tax regimes to determine the dependence of the implementation of tax procedures on the results of economic activity of taxpayers. Mechanisms for increasing tax revenues from the activities of self-employed persons have been developed. The grounds and restrictions for acquiring the tax and legal status of self-employed persons are determined. Developed on the basis of research on various aspects of legal regulation of the status of self-employed persons as taxpayers, taking into account the achievements of financial law, theoretical provisions and practical proposals to improve the regulatory framework, which establishes the rights and responsibilities of these persons. The article analyzes a number of national and international normative-legal acts, the provisions of which establish the legal basis for the administration of self-employed persons.

Key words: taxation, self-employed person, independent professional activity, legal regulation.

Актуальність теми. Особливості розвитку економіки України нині зумовили виникнення певних диспропорцій на ринку праці, зокрема скорочення робочих місць, низький рівень оплати праці. Одним із напрямів економічної політики держави, який дає змогу вирішити ці проблеми, є розвиток самозайнятості населення.

Відповідно до ст. 42 Конституції України, кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом. Законом можуть бути встановлені обмеження на зайняття підприємницькою діяльністю.

Мета статті полягає в розробленні теоретичних положень та практичних пропозицій щодо вдосконалення нормативної бази, якою встановлено права та обов'язки зазначених осіб, на основі дослідження різних аспектів правового регулювання статусу самозайнятих осіб як платників податків з урахуванням досягнень науки фінансового права, а також обґрунтуванні внесення змін до чинного податкового законодавства.

Для досягнення зазначеної мети поставлено такі завдання:

– проаналізувати досвід європейських країн щодо розвитку самозайнятості осіб, виділення їх в окрему категорію платників податків;

– окреслити джерела прав та обов'язків представників платників податків різних типів, в ролі яких можуть виступати окремі різновиди самозайнятих осіб (адвокати, арбітражні керуючі);

– окреслити підстави виникнення податкового обов'язку окремих категорій самозайнятих осіб і визначити вплив застосування спеціальних податкових режимів для встановлення залежності реалізації процедур оподаткування від результатів економічної діяльності платників;

– розробити механізми збільшення податкових надходжень від діяльності самозайнятих осіб;

– визначити підстави та обмеження для набуття податково-правового статусу самозайнятих осіб.

Проблематика оподаткування доходів фізичних осіб відображена в працях науковців, таких як Д.А. Бенерська, Л.К. Воронова, Ю.Б. Иванов, А.І. Крисованій, М.П. Кучеренко. Віддаючи належне цим дослідженням, зазначаємо, що існує широке коло питань щодо оподаткування фізичних осіб, яке потребує більш детального вивчення.

Виклад основного матеріалу. Особливостями розвитку економіки України на ринку праці є скорочення робочих місць, низький рівень оплати праці тощо. Одним із напрямів економічної політики держави, який дає змогу вирішити ці проблеми, є розвиток самозайнятого населення.

Сплата податків і зборів юридичними та фізичними особами створює економічне підґрунтя для реалізації державою різноманітних програм соціальної, освітньої, оборонної та іншої спрямованості. Саме завдяки діяльності цих осіб усі громадян мають змогу користуватися благами, які держава дає суспільству. Це зумовлює необхідність всебічної державної підтримки юридичних та фізичних осіб – платників, що має починатися перш за все зі встановлення в податковому законодавстві адекватних обов'язків та надання цим особам можливості повною мірою користуватися наданими їм правами.

У законодавстві різних країн самозайняте населення відносять до осіб, які займаються підприємницькою діяльністю або мають «нестандартну зайнятість» (неповний робочий день, почасова діяльність тощо). Для вирішення питань, які виникають у цій сфері, уряд країн створює спеціалізовані програми підтримки й розвитку самозайнятості. Вони орієнтовані насамперед на безробітних та молодь.

Заслугує на увагу досвід Франції, яка вперше використала такі програми, основною метою яких було одержання базових знань та навичок, необхідних для розвитку самозайнятості осіб. Другою країною, яка успішно використала такі програми, стала Великобританія. Основою британської моделі було застосування періодичних виплат із боку держави фізичним особам, що дало змогу останнім одержати необхідну кваліфікацію і заснувати власну справу. Потім такі програми отримали своє застосування в інших країнах світу, таких як Бельгія, Канада, Фінляндія. Найбільші труднощі на цьому шляху були пов'язані з фінансуванням такої діяльності, її оподаткуванням та складанням звітності.

Загалом перехід осіб до самозайнятості має свої переваги та недоліки. До переваг можна відносити мінімальний розмір стартового капіталу для відкриття справи; гнучкий графік роботи; підвищення рівня життя завдяки отриманим доходам.

Негативними аспектами є великий ризик ведення своєї справи; незначна підтримка з боку держави; те, що цей вид діяльності може не оподатковуватись, якщо він здійснюється неофіційно.

Проте, незважаючи на вищезазначене, кожна країна з урахуванням наявного досвіду розробляє свою систему законодавчого визначення та оподаткування самозайнятих осіб.

До прийняття Податкового кодексу України особи, які здійснювали незалежну професійну діяльність, у питаннях оподаткування керувались основними положеннями Закону України «Про податок на доходи фізичних осіб». З прийняттям Податкового кодексу України види діяльності, які підпадають під категорію незалежної професійної діяльності, залишились без змін, але помічників, осіб, що займаються незалежною професійною діяльністю, до такої тепер не відносять. Це є цілком обґрунтованим, тому що помічники є найманими працівниками таких фізичних осіб, а згідно з визначенням незалежної професійної діяльності, незалежний професіонал найманим бути не може.

Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, регулюється ст. 178 розділу IV Податкового кодексу України.

Більшість осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, приховують свою діяльність і, відповідно, задля ухилення від оподаткування приховують доходи. М.М. Фільо вважає, що ухилення від сплати податків є домінуючим сегментом тіньової економіки, при цьому основними причинами, що зумовлюють існування явища ухилення від оподаткування, є нестабільність і недосконалість податкового законодавства, відсутність податкової свідомості у платників податків. Зазначимо, що ухилення від сплати податків приводить до посилення податкового тиску на осіб, які нелегально здійснюють незалежну професійну діяльність, що схиляє їх до переведення своєї діяльності в тінь. Причини цього полягають у тому, що Україна не має достатньої досвіду щодо регулювання оподаткування осіб, які здійснюють незалежну професійну

діяльність. Саме тому дослідження правового регулювання оподаткування діяльності фрілансерів у зарубіжних країнах набуває особливої актуальності.

Оскільки Україна взяла курс на європейську інтеграцію, наведення досвіду правового регулювання оподаткування фрілансерів європейських країн, зокрема Німеччини, буде корисним.

На відміну від України, в Німеччині поняття «незалежна професійна діяльність» не існує. Натомість є визначення особи, яка здійснює схожу діяльність, – «фрілансер». Термін «фрілансер» (англ. “freelancer” – «вільний митець») є лише одним із багатьох термінів, який використовується для позначення типу працівника, який є вільно найманою особою та сам пропонує свої послуги. Д.О. Стребнов зазначає, що фрілансер – це людина, яка виконує роботу без укладання довготермінового договору з роботодавцем, позаштатний працівник [1, с. 24]. О.Є. Кузьмін вказує на те, що фрілансери – це висококваліфіковані незалежні професіонали, які не входять до штату організації, надають свої послуги для різних компаній без укладання довготермінових договорів [2, с. 376]. Отже, фрілансер – це позаштатний робітник, який сам пропонує свої послуги без укладання трудового договору. В Україні досить часто використовують термін «фрілансер», але зазвичай для людей, які здійснюють свою діяльність віддалено через мережу Інтернет. Проте, на нашу думку, український законодавець, використовуючи термін для позначення осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, має на увазі фрілансерів.

Перелік видів діяльності, які може здійснювати фрілансер у Німеччині, порівняно з Україною набагато ширший. Так, відповідно до ст. 18 Закону Німеччини «Про прибутковий податок» (нім. “Einkommensteuergesetz” – «закон про прибутковий податок»), до фрілансерів належать особи, які здійснюють незалежну наукову, художню, літературну, педагогічну або освітню діяльність, незалежну професійну діяльність лікарів, стоматологів, ветеринарів, адвокатів, нотаріусів, патентні агенти, геодезисти, інженери, архітектори, комерційні хіміки, бухгалтери, податкові консультанти, податкові агенти, фізіотерапевти, журналісти, фотокореспонденти, перекладачі, пілоти та інші подібні професії [3]. Фрілансовою діяльністю займаються також представники інших професій, які є подібними до названих. Однак варто зазначити, що останнє рішення про те, чи належить діяльність до фрілансової, ухвалює податкова інспекція, адже для розвитку оподаткування незалежної професійної діяльності в Україні доцільно розширити перелік професій, представники яких можуть займатися такою діяльністю.

Одним із видів незалежної професійної діяльності, щодо якої встановлюється особливий порядок реєстрації, є діяльність нотаріусів. Відповідно до ЗУ «Про нотаріат», реєстрація приватної нотаріальної діяльності провадиться головним управлінням юстиції Міністерства юстиції в областях та в місті Києві на підставі заяви особи, яка має свідоцтво на зайняття нотаріальною діяльністю, та акта про сертифікацію щодо відповідності робочого місця (контори) приватного нотаріуса. Свідоцтво про право на зайняття нотаріальною діяльністю видається Міністерством юстиції України на підставі рішення Вищої кваліфікаційної комісії нотаріату [4]. Оскільки метою здійснення нотаріальної діяльності є отримання доходу, реєстрація в контролюючих органах задля сплати податків є обов'язковою. Після отримання свідоцтва особа, яка бажає здійснювати нотаріальну діяльність, протягом 10 днів має стати на облік в органах Державної податкової служби за місцем основного проживання [5].

Особливий порядок реєстрації встановлюється також для діяльності арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора) відповідно до Наказу Міністерства юстиції України «Про отримання свідоцтва про право на здійснення діяльності арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора)» від 14 січня 2013 року № 93/5. Так, особа,

що бажає надавати послуги арбітражного керуючого, має пройти навчання у навчальних закладах, які мають право на підготовку арбітражних керуючих, та отримати відповідне свідоцтво [6].

Фрілансерам у Німеччині під час реєстрації діяльності надається податкова категорія, яка необхідна для розміру податку на доходи фізичних осіб, який доведеться платити. Усі платники податків (включаючи іноземців, які проживають і працюють у Німеччині) розділені на податкові категорії. Завдяки їм сімейні німецькі працівники мають низку податкових послаблень. Категорії привласнюються кожній людині, яка працює в Німеччині, вони також визначають місячну величину доходів, вільну від оподаткування. Всього в Німеччині існує шість таких категорій платників податку на прибуток:

- особи, які не перебувають у шлюбі та не мають дітей; населення, що належить до цієї категорії, зазвичай платить за максимальною ставкою, яка становить 42% від зарплати, неоподаткований мінімум доходів на місяць становить 945 євро;

- самотні матері та батьки – одинаки; неоподаткований мінімум доходів на місяць становить 1 044 євро;

- працівники, які перебувають у шлюбі або в партнерстві; особливість цієї категорії полягає в тому, що неоподаткований мінімум доходів (945 євро) майже подвоюється; таким чином, один із членів сім'ї має неоподаткований мінімум доходів 1 788 євро, а інший член сім'ї позбавляється права його [7];

- працівники, які перебувають у шлюбі або в партнерстві та отримують приблизно однаковий дохід; неоподаткований мінімум становить 945 євро;

- працівники, які перебувають у шлюбі або в партнерстві, якщо їх чоловік або дружина потрапляє під третю податкову категорію, тому вони платять податок зі всієї величини річної зарплати, якщо вона є;

- особи, які працюють на декількох роботах; на одній з робіт на вибір у податкову картку вноситься одна з п'яти перерахованих категорій, а іншим автоматично присвоюється шоста категорія; у шостій категорії взагалі немає неоподаткованого мінімуму доходів [8].

Процедуру справляння прибуткового податку в Німеччині суттєво спрощують податкові таблиці, за допомогою яких визначають суму податку для всіх шести категорій платників. Прибутковий податок справляється за шкалою з мінімальною ставкою 14,9% і максимальною ставкою 42% відповідно до категорії платників податку [9]. Варто зазначити, що за таких високих відсоткових ставок на податок рівень тіньової економіки в Німеччині набагато нижчий, ніж в Україні.

Приватний виконавець – це фізична особа, яка відповідає встановленим законодавством професійним та етичним критеріям і має право використовувати делеговані повноваження щодо примусового виконання судових рішень і рішень інших суб'єктів публічної адміністрації.

Ознаками приватного виконавця як суб'єкта примусового виконання судових рішень і рішень інших органів є вік (25 років); освіта (вища юридична освіта не нижче другого рівня); виконання не власних, а делегованих повноважень у системі виконавчого провадження; те, що він є самозайнятою особою, тобто суб'єктом незалежної

діяльності; відсутня незнята чи непогашена судимість; особа склала кваліфікаційний іспит; особа внесена до Єдиного реєстру приватних виконавців України; здійснює дії, що спричиняють виникнення юридичних наслідків; вживає заходів із реалізації виконавчого провадження; способом оплати праці є основна та додаткова винагорода.

Метою діяльності приватних виконавців є швидке та сумлінне виконання делегованих функцій держави щодо захисту прав громадян шляхом забезпечення обов'язковості судового рішення, а також виконання рішень інших суб'єктів публічної адміністрації.

Головними принципами діяльності приватних виконавців є такі:

- 1) загальні принципи (принципи верховенства права; законності; незалежності; справедливості; неупередженості й об'єктивності; обов'язковості виконання рішень; диспозитивності; гласності та відкритості виконавчого провадження та його фіксування технічними засобами; розумності строків виконавчого провадження; співмірності заходів примусового виконання рішень та обсягу вимог за рішеннями); ця група принципів є однаковою як для державних виконавців, так і для приватних виконавців;

- 2) принципи професійної діяльності (принципи орієнтованості на клієнта, професіоналізму та необхідності професійного зростання; персоналізації; пропорційності якості виконання діяльності оплати праці; зацікавленості в отриманні швидкого результату; дотримання професійної таємниці).

Висновки. Адміністративно-правове регулювання діяльності приватних виконавців – це діяльність суб'єктів публічної адміністрації та її посадових осіб задля забезпечення чіткого та неухильного виконання делегованими державою повноважень щодо виконання судових рішень та рішень інших органів шляхом застосування адміністративно-правових засобів.

Досліджуючи правове регулювання оподаткування осіб, які здійснюють регулювання оподаткування осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність в Україні, та порівнюючи його з правовим регулюванням оподаткування діяльності фрілансерів Німеччини, відзначаємо таке:

- перелік видів діяльності, якими може займатися фрілансер, у Німеччині ширший, ніж для осіб, які провадять незалежну професійну діяльність в Україні;

- процедура взяття на облік фрілансерів у Німеччині набагато легша, ніж реєстрація незалежної професійної діяльності в Україні, тому задля заохочення осіб, які бажають здійснювати незалежну професійну діяльність в Україні, ставати на облік та сплачувати податки, доцільно спростити процедуру постановки на облік за зразком Німеччини;

- порівнюючи ставки податку на доходи від провадження незалежної професійної діяльності в Україні та фінансової діяльності, маємо зазначити, що в Україні ця ставка дорівнює 18% від доходів, в Німеччині податок справляється за шкалою з мінімальною ставкою 14,9% і максимальною 42% відповідно до категорії платників податку; перейняття досвіду Німеччини щодо оподаткування доходів за шкалою та розділення платників на класи відповідно до їх сімейного положення може бути корисним для України.

ЛІТЕРАТУРА

1. Стребков Д.О., Шевчук А.В. Фрілансери в інформаційній економіці: мотивація і організація труда. *Соціальна реальність*. 2008. № 1. С. 23–39.
2. Кузьмін О.Є., Солярчук Н.Ю. Фріланс та загальна характеристика фрілансера. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. № 227. С. 375–380.
3. Einkommensteuergesetz (ESTG) par. 18 URL: http://www.gesetze-im-internet.de/estg/_18.html.
4. Про нотаріат: Закон України від 2 вересня 1993 року № 3424-XIII. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 39. Ст. 383.
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2012 року № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
6. Про отримання свідоцтва про право на здійснення діяльності арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора): Наказ міністерства юстиції України від 14 січня 2013 року № 93/5. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0116-13>.
7. Freiberufliche Tätigkeit anmelden: Dmter Behcxrden ete. URL: <https://www.fuer-greuder.de/wissen/unternehmer-grunden/unternehmer-anmelden/freiberufliche-taegkei>.
8. Что такое "steuerklasse"? URL: <https://www.sympat.me/ru/walogoviye-kategorii-v-germanii>.
9. Bekanntmachung der Neufassung des Einkommensteuergesetzes: vom 8 Oktober 2009. URL: <https://www.bgbl.de/xaver/bgbl>.