

## ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ САМОЗАЙНЯТИХ ОСІБ

### LEGAL REGULATION AND FEATURES OF THE TAXATION OF PERSONS SELF-EMPLOYED

Товкун Л.В.,

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

У статті проаналізовано досвід європейських країн щодо оподаткування самозайнятих осіб. Досліджені проблемні питання національного законодавства щодо оподаткування таких осіб на прикладі оподаткування доходів адвокатів, які здійснюють свою діяльність індивідуально.

**Ключові слова:** самозайнята особа, незалежна професійна діяльність, фізична особа – підприємець, адвокатська діяльність, наймані особи.

В статье проанализирован опыт европейских стран по налогообложению самозанятых лиц. Исследованы проблемы по налогообложению самозанятых лиц в национальном законодательстве. Рассмотрены особенности налогообложения доходов адвокатов, осуществляющих свою деятельность индивидуально.

**Ключевые слова:** самозанятое лицо, независимая профессиональная деятельность, физическое лицо – предприниматель, адвокатская деятельность, наемные лица.

The article analyzes the experience of European countries on taxation of self-employed persons. Investigated the problem of national legislation on taxation of self-employed persons. Peculiarities of taxation of incomes of lawyers who carry out their work in dependently.

**Key words:** self-employed persons, independent professional activity, individual – entrepreneur, advocacy, hired person.

Розвиток України як соціально-орієнтованої правової держави, націленої на інтеграцію у європейське співтовариство, визначається рівнем розвитку всіх державних інститутів, зокрема інституту оподаткування доходів фізичних осіб.

Проблематика оподаткування доходів фізичних осіб відображена в працях багатьох науковців, таких як Д.А. Бекерська, Л.К. Воронова, Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, М. П. Кучерявенко та ін. Віддаючи належне цим дослідженням, слід зазначити, що існує широке коло питань щодо оподаткування фізичних осіб, яке потребує більш детального вивчення.

**Метою** цієї статті є аналіз досвіду європейських країн та дослідження проблемних питань у національному законодавстві щодо оподаткування такого виду фізичних осіб – платників податків, як самозайняті особи.

Для реалізації поставленої мети в роботі вирішуються такі завдання:

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

– розглянути особливості застосування цієї категорії в національному законодавстві;

– дослідити особливості оподаткування самозайнятих осіб на прикладі адвокатів, які здійснюють свою діяльність індивідуально.

Особливості розвитку економіки України на даний час зумовили виникнення певних диспропорцій на ринку праці, зокрема, – скорочення робочих місць, низький рівень оплати праці та інше. Одним із напрямків економічної політики держави, який дозволяє вирішити ці проблеми, є розвиток самозайнятості населення.

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

Заслужовує 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 вико-

ристалася такі програми, стала Великобританія. Основою британської моделі було застосування періодичних виплат з боку держави фізичним особам, що дозволило останнім одержати необхідну кваліфікацію і заснувати власну справу. Потім такі програми знайшли своє застосування в інших країнах світу, таких як Бельгія, Канада, Фінляндія та ін. Найбільші труднощі на цьому шляху були пов'язані з фінансуванням такої діяльності, її оподаткуванням та складанням звітності [1].

Взагалі, перехід осіб до самозайнятості має свої переваги та недоліки. До переваг можна віднести: а) мінімальний розмір стартового капіталу для відкриття справи; б) гнучкий графік роботи; в) підвищення рівня життя завдяки отриманим доходам.

Негативними аспектами є: а) великий ризик ведення своєї справи; б) незначна підтримка з боку держави; в) те, що даний вид діяльності може не оподатковуватись, якщо він здійснюється неофіційно, та ін.

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

Щодо України, то поняття «самозайнята особа» чітко визначено в її податковому законодавстві. Спочатку це був Закон України «Про податок на доходи фізичних осіб», а з прийняттям Податкового кодексу України дане поняття набуло певної визначеності і конкретизації.

Так, відповідно до пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України самозайнята особа – це платник податку, який є фізичною особою – підприємцем або провадить належну професійну діяльність за умови, що вказана особа не є працівником у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності [2].

Виходячи з цього визначення, «самозайнята особа» охоплює два різновиди суб'єктів: 1) фізичних осіб – підприємців (що працюють на загальній та спрощеній системі оподаткування); 2) осіб, що провадять незалежну професійну діяльність.

Загальна система оподаткування для фізичних осіб – підприємців є найбільш складною з точки зору обліку та звітності. Не дивлячись на певні її переваги (не має обмежень кількості найманих працівників, не має обмежень у виборі виду діяльності), є певні недоліки (фізичні особи – підприємці зобов'язані вести облік та документаль-

но підтверджувати всі свої доходи та витрати та ін.). Така система більше підходить до фізичних осіб – підприємців, які здійснюють свою діяльність несистематично і мають невисоку рентабельність продажів. Підприємець може опинитись на загальній системі «в покарання», якщо порушить умови перебування на спрощеній системі оподаткування.

Спрощена система має суттєві переваги порівняно із загальною. Це сплата фіксованої суми єдиного податку (в залежності від групи, до якої віднесено платника), звільнення від сплати деяких податків та зборів, ведення спрощеного обліку та звітності доходів та витрат.

Особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність, оподатковуються як і фізичні особи – платники податків, згідно із загальною системою, за певним виключенням: 1) вони зобов'язані зареєструватись у контролюючих органах за місцем проживання як самозайняті особи; 2) основним критерієм для віднесення до видачків, що зменшують дохід для об'єкта оподаткування, є їх належність і необхідність для здійснення незалежної професійної діяльності.

Об'єднуючи цих платників в групу «самозайнятих осіб», законодавець повинен був передбачити єдність правового регулювання щодо них. Але цього не відбулося. Податкове законодавство більш «лояльне» до фізичних осіб – підприємців, дозволивши їм працювати за спрощеною системою оподаткування. Вказане не відповідає меті Податкового кодексу України, яка закріплена у пояснювальній записці до нього, а саме: створення правового підґрунтя для реалізації сучасної та справедливої фіскальної політики, встановлення податкової справедливості для відновлення рівних умов конкуренції в економіці. Це також не відповідає принципам податкового законодавства, передбаченим в ст. 4 Податкового кодексу України, до яких відносять: єдиний підхід до встановлення податків і зборів, принцип соціальної справедливості.

Розглянемо особливості оподаткування самозайнятих осіб на прикладі оподаткування діяльності адвокатів, яку вони здійснюють індивідуально. Визначимось, до якого виду цих осіб їх можна віднести.

Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» в ч. 1 ст. 13 прямо вказує на те, що адвокат, який здійснює адвокатську діяльність індивідуально, є самозайнятою особою. А відповідно до п. 2 ст. 1 цього закону адвокатська діяльність є незалежною професійною діяльністю адвоката [3].

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

Для адвокатів документом, що підтверджує право на зайняття незалежною професійною діяльністю, є свідоцтво про право на зайняття адвокатської діяльності та посвідчення адвоката України. Отримання цього свідоцтва дає право на включення такої фізичної особи до Єдиного реєстру адвокатів України, ведення якого забезпечує Рада адвокатів у відповідності до ст. 17 Закону України № 5076.

Відповідно до п. 178.1. ст. 178 Податкового кодексу України передбачено, що особи, які мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність, зобов'язані стати на облік в органах ДФС за місцем свого постійного про-

живання як самозайняті особи та отримати довідку про взяття на облік згідно зі ст. 65 Кодексу.

Отримання цієї довідки є важливим фактом і безпосередньо пов'язане з визначенням об'єкта оподаткування. Але контролюючі органи можуть відмовити від взяття на облік таких платників на основі визначених підстав:

- наявності обмежень на провадження незалежної професійної діяльності, встановлених законодавством;
- коли документи подані за неналежним місцем обліку;
- коли документи не відповідають встановленим вимогам, подані не в повному обсязі або коли зазначені в різних документах відомості є взаємно невідповідними;
- коли фізична особа вже взята на облік як самозайнята особа;
- неподання для реєстрації особою, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності.

Якщо платник не отримав довідку про взяття на облік як особи, що здійснює незалежну професійну діяльність, то об'єктом оподаткування у нього будуть всі доходи, отримані від такої діяльності без урахування витрат.

Слід зазначити, що нормами Податкового кодексу України не передбачений конкретний перелік витрат для адвокатів. Основним критерієм для обґрунтування витрат, що зменшують дохід для визначення об'єкта оподаткування, є їх належність та необхідність для провадження незалежної професійної діяльності. Витрати, пов'язані з організацією такої діяльності, обумовлені вимогами Закону України № 5076 (ст.ст. 10, 16). Крім того, адвокати можуть надавати безоплатну вторинну правову допомогу, витрати на яку теж підлягають відшкодуванню. Види витрат, на які може бути зменшено загальний річний дохід фізичної особи, отриманий від здійснення адвокатської діяльності, затверджено Наказом Міндоходів України № 885 [4] та Наказом ДПС України № 1185 [5].

Важливим є те, що всі отримані доходи та документально підтверджені витрати за кожний робочий день вносяться до Книги обліку доходів і витрат, яка може вестись у паперовому або електронному вигляді.

Оподаткування доходів адвокатів від незалежної професійної діяльності має свої особливості: 1) так, відповідно до положень ст. 178 Розділу IV «Податок на доходи фізичних осіб» Податкового кодексу України оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження адвокатської діяльності. Пунктом 2 ст. 178 передбачено, що такий дохід оподатковується податком на доходи фізичних осіб за ставкою, визначеною в п. 167.1. ст. 167 Податкового кодексу України, тобто за ставкою 18 % бази оподаткування; 2) Законом України № 71 тимчасово, до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України, для них встановлено військовий збір в розмірі 1,5% сукупного чистого доходу [6]; 3) так, фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, виключені з платників, які мають право на добровільну сплату єдиного соціального внеску. Він буде сплачуватись за результатами 2016 року в обов'язковому порядку в розмірі 22% до бази оподаткування єдиного внеску у відповідності до Закону України № 909 [7]; 4) у відповідності до пп. 169.2.3 п. 169.2 ст. 169 Податкового кодексу України до осіб, що займаються незалежною професійною діяльністю, не може бути застосована податкова соціальна пільга, тому що вона надає можливість платнику податків зменшити нарахований дохід у вигляді заробітної плати, а самозайняті особи отримують не заробітну плату, а дохід. Також на всіх фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, покладено обов'язок щодо подання податкової декларації до



контролюючих органів за результатами звітного року до 1 травня року, що настає за звітним.

Проаналізувавши адвокатську діяльність як незалежну професійну, виникає питання: чи може адвокат, який здійснює цю діяльність індивідуально, бути фізичною особою – підприємцем? Це питання є актуальним особливо зараз, коли з'явилась позитивна судова практика, котра свідчить про те, що адвокати можуть працювати по спрощеній системі оподаткування (Постанова ВАСУ у справі № 808/7758/13-а від 21.01.2016 р.) [8].

Для відповіді на вказане питання необхідно розглянути як точки зору контролюючих органів, так і судову практику. Позиція контролюючих органів є незмінною і базується на тому, що фізична особа, яка проводить незалежну адвокатську діяльність, не може бути підприємцем в межах такої адвокатської діяльності, тобто не може обрати спрощену систему оподаткування. Ця позиція контролюючих органів міститься в податкових консультаціях і листах ДФС (останній лист ГУ ДФС у м. Києві від 25.03.2016 р. № 7286/10/26-15-13-02-16) [9]. Вона підкріплюється тим, що у відповідності до Закону України № 5076 адвокат – це фізична особа, яка проводить адвокатську діяльність (п. 1 ст. 1). Адвокатська діяльність відноситься до незалежної професійної діяльності (п. 2 ст. 1). Звернемо увагу на визначення незалежної професійної діяльності у Податковому кодексі. Так, згідно з пп. 14.1.226 п. 14 ст. 14 Податкового кодексу України незалежна професійна діяльність – участь фізичної особи в науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінювачів, інженерів чи архітекторів; особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем та використовує найману працю не більш як 4-х фізичних осіб [2].

Виникає питання: а якщо ця особа є фізичною особою – підприємцем? Тоді, враховуючи наведене визначення, суб'єктом незалежної професійної діяльності вона не буде, тому що зареєстрована підприємцем. А чи може вона займатись адвокатською діяльністю індивідуально, як фізична особа – підприємець?

На це звернув увагу Вищий адміністративний суд України (ВАСУ), встановивши певний прецедент (Постанова ВАСУ у справі К/800/44702/14 від 21.01.2016 р.). Фабула судового акту така: якщо адвокат зареєстрований як фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності і є платником єдиного податку, то тоді адвокат має право

платити виключно єдиний податок, як і інші фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, залежно від групи, до якої його відносить Податковий кодекс України [8]. У цьому є певна логіка. Аргументом у підтримку такої точки зору є також те, що Законом України № 5076 не заборонено займатись адвокатською діяльністю фізичній особі, яка зареєстрована як фізична особа – підприємець [3]. У відповідності до пп. 4 п. 6.7 розділу VI Порядку обліку платників податків і зборів (затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588) визначено: якщо фізична особа зареєстрована як підприємець та при цьому така особа здійснює незалежну професійну діяльність, вона обліковується в контролюючих органах як фізична особа – підприємець [10]. Застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справлення єдиного податку встановлюється пп. 1 розділу XIV Податкового кодексу України. Так, згідно з п. 291.3, 291.4 ст. 291 Податкового кодексу України фізична особа – підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим цією главою.

Перелік заборонених видів діяльності по спрощеній системі оподаткування наводиться у п. 291.5 ст. 291 Податкового кодексу. Він не містить адвокатської діяльності. Отже, адвокати мають право здійснювати свою діяльність по спрощеній системі оподаткування, зареєструвавшись платником єдиного податку в порядку, встановленому Податковим кодексом.

Наведені аргументи мають право на існування. В той же час для впевненості в такій судовій практиці необхідно дочекатись рішення Верховного Суду України, який може переглянути постанову ВАСУ.

Таким чином, підсумовуючи вищезазначене, можна зробити висновки: 1) набуття особою статусу самозайнятої є важливим фактом для економічного розвитку країни. Ця група платників вирішує проблеми працевлаштування та заробітку населення. Вона забезпечує багатокладність економіки, розвиває сфери, в яких великі платники податків представлені недостатньо (освіта, охорона здоров'я, адвокатська діяльність та інші); 2) оподаткування самозайнятих осіб, а саме адвокатської діяльності, має певні особливості і ставить перед законодавцем конкретні питання, зокрема необхідність чіткого законодавчого її врегулювання (узгодженості норм різних законів); 3) існує необхідність вдосконалення застосування спрощеної системи оподаткування для адвокатів, що здійснюють свою діяльність індивідуально, на що вказує наявність позитивної судової практики.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Развитие самозанятости в странах Европейского Союза и США [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.vneshmarket.ru/content/documentA4F92072-2395-4116-96E5-EE76169118c7>.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. // ВВР, 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
3. Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» № 5076-VI від 05.07.2012 // ВВР, 2013. – № 27. – Ст. 282.
4. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо переліку витрат адвокатів, які надають безоплатну вторинну правову допомогу. Наказ Міндоходів України від 30.12.2013 р. № 885 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rada.zakon3.gov.ua>.
5. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів). Наказ ДПС України від 24.12.2012 р. № 1185 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи. Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII // ВВР, 2015. – № 7–8, № 9. – Ст. 55.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році. Закон України № 909 від 24.12.2015 р. // ВВР – 2016. – № 5. – Ст. 47.
8. ВАСУ у справі № 808/7758/13-а від 21.01.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://precedent.in.ua>.
9. Лист ГУ ДФС у м. Києві від 25.03.2016 р. № 7286/10/26-15-13-02-16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kyiv.sfs.gov.ua>.
10. Порядок обліку платників податків і зборів. Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua>.