

**УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ
ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

На правах рукопису

ІВАНОВА СОФІЯ СЕРГІЇВНА

УДК 347.73

**ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ СТАТУС
САМОЗАЙНЯТИХ ОСІБ В УКРАЇНІ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Науковий керівник –
доктор юридичних наук, професор
Кучерявенко Микола Петрович

Ірпінь – 2017

АНОТАЦІЯ

Іванова С. С. Податково-правовий статус самозайнятих осіб в Україні.
– Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Університет державної фіскальної служби України. – Ірпінь, 2017.

Зміст анотації. У роботі досліджено систему зобов'язаних осіб як учасників податкових відносин та визначено місце самозайнятих осіб при реалізації ними власного податкового обов'язку та здійсненні інших функцій, обумовлених наявністю статусу самозайнятої особи. Пропонується зобов'язаних учасників податкових відносин розділити на загальних (реалізують обов'язки по сплаті податків і зборів на загальних засадах) і спеціальних (реалізують ці обов'язки в більш ускладненому податковому режимі, коли потрібна легалізація принципів особливостей, з чого витікає їх спеціальний статус).

Наголошено на важливості одного з найбільш значущих критеріїв класифікації платників – режиму реалізації ними податкового обов'язку. Обґрунтовано поділ зобов'язаних учасників податкових відносин на загальних і спеціальних: перші реалізують обов'язки по сплаті податків і зборів на загальних засадах, для чого не потрібно отримання спеціальних дозволів, ліцензій тощо, тоді як спеціальні зобов'язані суб'єкти оподаткування реалізують його в більш ускладненому податковому режимі, коли недостатньо тільки загальної податкової реєстрації, а потрібна ще й легалізація характерних ознак, що визначають даного платника (платник податку на додану вартість, суб'єкт малого підприємництва і т.д.).

Зазначено, що податкові правовідносини за участю осіб, що сприяють сплаті податків, характеризуються складністю суб'єктного складу. Констатується виникнення податкових відносин між платниками податків і зборів та державою або територіальною громадою (залежно від типу платежу

– загальнодержавного або місцевого) та вказується, що ці суб'єкти (платник та контролюючий орган як представник держави) є обов'язковими учасниками податкових відносин. У якості третіх суб'єктів виокремлюються особи, що сприяють сплаті податків.

Звернено увагу на конституційний аспект регулювання зайнятості із посиланням на конкретні статті Конституції України. Вказується, що держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, соціальну спрямованість економіки (ст.13), кожна людина має право на вільний та всебічний розвиток своєї особистості (ст.23), кожен має право на результати своєї інтелектуальної й творчої діяльності (ст.41), кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом (ст.42), право на достатній життєвий рівень для себе і своєї сім'ї (ст.48), а також право заробляти собі на життя працею, яку вона вільно обирає (ст.43), кожному гарантується свобода літературної, художньої, наукової і технічної творчості (ст.54).

Аргументовано позицію щодо необхідності формування політики розвитку самозайнятості населення, що має вагоме значення у фінансово-правовому аспекті. Доведено, що розвиток самозайнятості сприятиме підвищенню надходжень до бюджетів різних рівнів. Обґрунтовується це більшою ефективністю роботи самозайнятої особи, ніж у працівника за наймом, через більшу власну вмотивованість в одержанні кращих результатів від своєї діяльності.

Виокремлено групу самозайнятих осіб, що мають юридичну освіту, до кола яких включаються тільки адвокати і нотаріуси. Особливістю реалізації статусу цих осіб є узгодження прав та обов'язків, які характеризують їх власний податковий обов'язок, і прав та обов'язків, що виражають їх статус представника платника податків.

Констатовано, що статус суб'єкта, який здійснює незалежну професійну діяльність, забезпечує законність застосування певних податкових звільнень. Коли фізична особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність, не

реєструє себе як суб'єкт, що здійснює таку діяльність, вона не має права зменшувати свій оподатковуваний дохід на суму підтверджених витрат, понесених у процесі здійснення такої діяльності. Приділяється увага особливості оподаткування осіб, які займаються професійною діяльністю, що полягає у можливості не утримувати податок на доходи фізичних осіб суб'єктами господарювання при виплаті таким особам доходів, безпосередньо пов'язаних з їх діяльністю. Реалізація цього механізму потребує попереднього надання такою фізичною особою копії свідоцтва про взяття її на податковий облік як особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність.

Звертається увага на статус самозайнятих осіб та регулювання їх оподаткування в країнах Європи, де під самозайнятістю розуміється така комерційна діяльність, яка здійснюється виключно за рахунок власної робочої сили й на себе, а не від імені роботодавця та за наймом у нього. Відповідно до сумісної на міжнародному рівні Європейської системи рахунків 1995 (ЄСКА), пізніше – Європейської системи рахунків, до неї віднесено працівників, що працюють поза наймом, та неоплачуваних сімейних працівників (за австрійським, швейцарським та іншими законодавствами).

Запропоновано серед зобов'язаних осіб, правосуб'єктність яких формується переважно за рахунок податкових обов'язків, виокремлювати коло осіб, для яких умовою діяльності є обов'язкова їх державна реєстрація у відповідному уповноваженому органі, наслідком чого є отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує їх право на ведення незалежної професійної діяльності. Перш за все це стосується нотаріусів та адвокатів. Така реєстрація повинна здійснюватися: а) за основним місцем обліку – їх місцем проживання; б) за неосновним місцем обліку – місцем розташування (реєстрації) їх рухомого і нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність. Реалізуючи облікові обов'язки, платник податків зобов'язаний: 1) стати на облік у відповідних органах за основним та неосновним місцем обліку; 2) повідомляти про всі

об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, в контролюючі органи за місцезнаходженням таких об'єктів. На підставі цього формуються відомості про фізичну особу – платника податків, які включаються до відповідного податкового реєстру.

Обов'язковому обліку в контролюючих органах підлягають і фізичні особи-підприємці, і фізичні особи, що провадять незалежну професійну діяльність. Така вимога не виключає ситуації, коли фізична особа – підприємець одночасно займається і незалежною професійною діяльністю. При цьому така особа, яка фактично суміщує обидва статуси, обліковується в податкових органах як фізична особа – підприємець, то додатково реєструватися як самозайнята особа вона не повинна. Встановлено суттєвий вплив факту реєстрації платником податків податково-правового статусу самозайнятої особи на порядок її оподаткування податком на доходи фізичних осіб. Проявляється це у неможливості враховувати витрати від діяльності самозайнятої особи та зменшувати на їх суму базу оподаткування податком на доходи фізичних осіб у разі неотримання довідки про взяття на облік особою, яка провадить незалежну професійну діяльність.

Визначаються заходи підтримки діяльності самозайнятих осіб, серед яких є податкові пільги, пільгове кредитування та інші види гарантованої державної фінансової допомоги, які широко використовуються за кордоном. З огляду на це проаналізовано іноземний досвід. Так, в Іспанії у перші п'ять років, а в Німеччині – у перші два роки свого існування малі підприємства та приватні підприємці (самозайняті особи) звільняються від сплати будь-яких податків. У Німеччині для цих суб'єктів зменшено відрахування до фондів соціального страхування, а в Італії – введено річний мораторій на іпотечні виплати. У Франції щойно створені малі підприємства та зареєстровані приватні підприємці (самозайняті особи) звільняються не лише від сплати відрахувань до фондів соціального страхування, а й узагалі від усіх податків, якщо вони утворені (зареєстровані) на територіях, визнаних депресивними. У Канаді цим суб'єктам дозволяється перераховувати кошти, які вони повинні сплачувати

як податок з прибутку, у фонди сприяння малому та середньому бізнесу. Запропоновано запроваджувати подібні заходи на території України, що стане підґрунтям сприятливого інвестиційного клімату та дозволить стрімко розвиватися українським підприємцям і самозайнятим особам.

Робиться акцент на вирішальному значенні належної регламентації процедур виконання обов'язків з реєстрації платників податків, обчислення грошового зобов'язання, ведення ними податкового обліку, безпосередньої сплати податку, формування та подання податкових звітних документів тощо. При цьому підкреслюється, що реалізація всіх цих процедур стає неможливою без належного закріплення прав та обов'язків всіх учасників податкових відносин, тобто без урегулювання питання щодо їх правового статусу. Проаналізовано й узагальнено послідовність закріплення законодавцем прав та обов'язків зобов'язаних осіб: першим є обов'язок стати на облік, другим – обов'язок з ведення обліку доходів і витрат, потім закріплено обов'язок подання звітності і тільки після цього закріплено обов'язок сплачувати податки та збори у встановлені чинним податковим законодавством строки.

Запропоновано диференційований підхід до визначення правового статусу індивідуальних і колективних суб'єктів, які нерозривно пов'язані між собою, хоча й різні за своєю природою. Правовий статус особи базується на природних правах людини, тоді як правовий статус колективних суб'єктів права не однаковий і визначається тим, хто є носієм статусу: юридичні особи (державні і недержавні органи, підприємства, організації, установи), держава і її структурні одиниці, народ, соціальні спільноти тощо. При цьому вказується на вплив сукупності прав певного платника на права інших учасників податкових відносин. Наприклад, по різному оподатковуються податком на додану вартість операції між звичайними платниками цього податку й тими, що використовують спеціальний податковий режим у вигляді сплати єдиного податку. Вагоме значення має статус податкового резидента в оподаткуванні, або можливість визначення статусу податкового агента тощо.

Наведено аргументи щодо важливості діяльності нотаріусів та адвокатів, які є найбільш помітними різновидами самозайнятих осіб, що беруть участь майже у всіх правових відносинах, з якими стикається особа. Така знаковість подібних суб'єктів вимагає встановлення особливого режиму їх обліку та реєстрації, що обумовлено необхідністю щокварталу подавати до контролюючого органу інформації про посвідчені ним договори. Звітна інформація має включати і відомості про вартість майна, операції з яким проведені в правочинах, що засвідчив нотаріус. Безпосередньо з цим пов'язані і його функції податкового представника, коли йдеться про обов'язок надати відомості про суму сплаченого податку, а також інформацію про видачу свідоцтва про право на спадщину та/або посвідчення договорів дарування.

Доведено подвійність правового статусу нотаріуса в податкових відносинах. Виходячи зі змісту конкретних податкових правовідносин, у яких нотаріус є учасником, він може відігравати роль платника податків або суб'єкта інформаційного обміну (особи, що сприяє сплаті податків і зборів).

Проведено диференціацію процедур набуття статусу самозайнятих осіб нотаріусами та адвокатами. Запропоновано вирізняти два рівні деталізації: зовнішній та внутрішній. Якщо зовнішній рівень передбачає розмежування на підставі характеру діяльності (нотаріус чи адвокат), то внутрішній стосується особливостей реалізації певного виду діяльності (нотаріальної). При цьому виокремлюються два підходи: облік залежно від місця проживання нотаріуса та місця його роботи. Місцем проживання при цьому вважається адреса, що зазначена в паспорті як адреса реєстрації фізичної особи. Місце розташування робочого місця (контори) приватного нотаріуса визначається відповідно до реєстраційного посвідчення про реєстрацію приватної нотаріальної діяльності.

Для самозайнятих осіб перша складова податкового обов'язку в широкому сенсі (облік, сплата, звітність) набуває специфічних процедур реалізації. Проте, специфічність обліку стосується лише обліку зобов'язаних осіб, тоді як облік об'єктів оподаткування здійснюється на загальних

підставах. Особи, що мають намір провадити незалежну професійну діяльність, зобов'язані стати на облік у контролюючих органах, на підставі чого вони отримують довідку про взяття на облік. Це фактично і є юридичним фактом, який породжує відповідні правові наслідки – формалізацію спеціального суб'єкта податкових правовідносин, який з цього моменту і має реалізовувати свої права та обов'язки.

Доведено, що діяльність нотаріусів є одним із найяскравіших прикладів інституту податкового представництва в сучасній правовій системі України. Йдеться про специфічного суб'єкта, якому не лише делегується правообов'язок, а й який має можливості його реалізовувати. З одного боку, податковий представник (або податковий агент) має: а) право утримати кошти у платника податку; б) можливість утримати такі кошти; в) виконати податковий обов'язок платника, а не власний. З іншого боку, податковий представник зобов'язаний реалізувати всі ці дії в інтересах публічного суб'єкта (держави чи територіальної громади – залежно від того, хто є отримувачем коштів). Саме тому інші обов'язки податкового агента і платника податку на доходи фізичних осіб приватний нотаріус виконує за основним місцем обліку. Інформація про видачу свідоцтв про право на спадщину та/або посвідчення договорів дарування подається нотаріусом до контролюючого органу за місцем розташування робочого місця.

Спеціальний статус фізичних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, передбачає спеціальні процедури ведення обліку доходів і витрат від такої діяльності. 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).

Встановлено принципові особливості впливу статусу приватного нотаріуса на реалізацію процедур настання відповідальності у разі неналежної реалізації податкового обов'язку. Під час посвідчення нотаріусом договору

купівлі-продажу (міни) нерухомого або рухомого майна між фізичними особами відбувається перевірка лише наявності документа, що засвідчує оціночну вартість такого майна, і документа про сплату податку до бюджету стороною (сторонами) договору. При цьому особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) такого податку, залишається платник податку – фізична особа, а не нотаріус. Виходячи з цього, і відповідальність за несплату такого податку залишається на самому платнику. На нотаріуса не покладається обов'язок перевіряти правильність оцінки вартості майна.

Досліджено права та обов'язки окремих категорій самозайнятих осіб. Значна увага приділена при цьому правовому статусу арбітражних керуючих. Характеризуючи діяльність цих суб'єктів як ліцензовану, запропоновано розмежовувати отримання ліцензії і реєстрацію як самозайнятої особи в контролюючих органах.

Проведено аналіз вимог та обмежень, які висуваються до арбітражних керуючих, зокрема: 1) наявність статусу громадянина України; 2) повна вища юридична або економічна освіта; 3) стаж роботи за фахом не менше трьох років (або одного року на керівних посадах) після отримання повної вищої освіти; 4) проходження навчання та стажування протягом шести місяців у порядку, встановленому державним органом з питань банкрутства; 5) володіння державною мовою; 6) складення кваліфікаційного іспиту. При цьому з'ясовано, що особливістю статусу арбітражного керуючого є імперативна вимога з підтримання актуальності знань та навичок такого спеціального суб'єкта, виконання якої здійснюється шляхом встановлення обов'язку один раз на два роки підвищувати кваліфікацію арбітражного керуючого.

У рамках характеристики процедур набуття правового статусу самозайнятої особи запропоновано класифікацію обмежень для осіб, що бажають стати арбітражним керуючим, і виокремлено дві їх групи. Перша включає обмеження об'єктивного характеру (наприклад, неможливість

виконувати обов'язки арбітражного керуючого за станом здоров'я). Друга група передбачає попередню участь інших осіб або органів, які впливають на загальний правовий статус фізичної особи. Такі обмеження виключають можливість стати арбітражним керуючим обмежено дієздатних чи недієздатних осіб; осіб, які мають судимість за вчинення корисливих злочинів або заборону обіймати керівні посади тощо. Окрім того, не можуть бути арбітражними керуючими особи, яким відмовлено в наданні допуску до державної таємниці (у випадках, коли такий допуск є необхідним для виконання обов'язків арбітражного керуючого). Зазначені обмеження обумовлюють появу специфічних процедур визначення кола осіб, що мають намір набути спеціального податково-правового статусу самозайнятої особи.

Ключові слова: адвокат, арбітражний керуючий, незалежна професійна діяльність, нотаріус, платник податку, правовий статус, самозайнята особа.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ

Статті у фахових виданнях

1. Іванова С. С. Незалежна професійна діяльність: податково-правовий аспект. *Форум права*. 2014. № 2. С. 154 – 159.
2. Іванова С. С. Правове регулювання оподаткування доходів приватних нотаріусів. *Митна справа*. 2013. № 5(2.2). С. 154 – 159.
3. Іванова С. С. Співвідношення власних податкових обов'язків та обов'язків, які постають із реалізації функцій податкового представництва особами, які здійснюють незалежну професійну діяльність. *Право і суспільство*. 2014. № 4. С. 193 – 197.
4. Іванова С. С. Правовое регулирование учета самозанятых лиц. *Право і Суспільство*. 2014. № 5. С. 152 – 158.
5. Иванова С. С. Самозанятые лица как субъекты налоговых правоотношений. *Налоги и налогообложение*. 2014. № 1(115). С. 44 – 48.

Матеріали конференцій

6. Іванова С. С. До питання щодо податкового обліку осіб, які займаються незалежною професійною діяльністю. Юридична осінь 2013 року. *Всеукраїнська науково-практична конференція молодих учених та здобувачів* : збірник тез доповідей та наукових повідомлень. (Харків, 14 листопада 2013 р.). – Харків : Право, 2013. С. 197 – 199.

7. Іванова С. С. Правове регулювання сплати податку на доходи особами, які здійснюють незалежну професійну діяльність. *Актуальні проблеми публічного та приватного права* : тези доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції за ред. В.М. Огаренка, А.О. Монаєнка та ін. (м. Запоріжжя, 25 жовтня 2013 р.). Запоріжжя: КПУ, 2013. С. 132 – 135.

8. Іванова С. С. До питання щодо податкової звітності осіб, які реалізують незалежну професійну діяльність. *Проблемні питання застосування Податкового кодексу України при вирішенні спорів адміністративними судами*: матеріали наук-практ круглого столу (м. Краматорськ, 12 грудня 2014 р) – Харків : Право, 2014. С. 36 – 38.

9. Іванова С. С. Оподаткування доходів приватних нотаріусів та податок на доходи приватних нотаріусів: співвідношення понять. *Вороновські читання (Фінансове право : сучасний стан та перспективи)* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. / Редкол.: А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін. (м. Київ, 5 жовтня 2016 р). Київ : Асоціація фінансового права України, 2016. С. 63 – 66.

10. Іванова С. С. Щодо питання про реалізацію податкового обов'язку окремими категоріями учасників податкових відносин. *Вороновські читання (Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин)* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. / Редкол.: А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Т. А. Латковська та ін. (м. Чернівці, 4-5 жовтня 2017 р.). Харків : Асоціація фінансового права України, 2017. С. 72 – 74.

SUMMARY

Ivanova S. S. Tax Legal Status of Self-employed Persons In Ukraine. – Qualifying scientific work, as a manuscript.

Thesis for the scientific degree of the Candidate in Law Sciences, specialty 12.00.07 – Administrative Law and Procedure; Financial Law; Information Law. – University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, 2017.

Summary content. In this work the system of obligated persons as participants of tax relations is investigated and the place of self-employed persons is determined in the implementation of their own tax liability and the fulfillment of other functions determined by the status of a self-employed person. It is proposed to divide obligated participants of tax relations into general (realization duties of tax payments and fees on general principles) and special ones (realization these duties in more complicated tax regime, when the legalization of fundamental features is needed and it implies their special status).

It is emphasized the importance of the most fundamental criterion for classification of tax payers – the implementation of tax obligations by them. It is substantiated that obligated participants of tax relations are divided into general and special ones: the first one execute obligations of tax payments and fees on general principles and it doesn't require obtaining special permits, licenses etc., whereas special obligated subjects of taxation execute tax duties in more complicated tax regime. In this case the general tax registration such as legalization of fundamental features (payer of value-added tax, entities of small entrepreneurship and etc.) is insufficient.

It is underlined that tax relations with the involvement of individuals, which facilitate tax payments, are characterized by the difficulty of entity composition. It is stated the appearance of tax relationship between payers of taxes and fees, and state or territorial community (it depends on type of payment: national or local) and it is indicated that these entities (a tax payer and a supervisory body as a state representative) are mandatory participants of tax relations. Individuals which facilitate tax payments are distinguished as third parties.

It is highlighted the constitutional aspect of employment regulation by referring to specific articles of the Constitution of Ukraine. It is noted that the State ensures the protection of the rights of all subjects of the right of property and economic management, and the social orientation of the economy (art.13), every person has the right to free and comprehensive development of his or her personality (art.23), everyone has the right to the results of his or her intellectual and creative activity (art.41), everyone has the right to entrepreneurial activity that is not prohibited by law (art.42), the right to a standard of living sufficient for himself or herself and his or her family (art.48), and the right to earn one's living by labour that he or she freely chooses (art.43), everyone is guaranteed the freedom of literary, artistic, scientific and technical creativity (art.54).

The position on the necessity of forming a policy of development of self-employed of the population, which is significant in financial and legal aspects is argued. It has been proved that the development of self-employed will increase revenues to the budgets of different levels. It is substantiated that a self-employed persons' work is more effective than a work of employee, because of a great own motivation in getting the best results of own activity.

The group of self-employed persons who have legal education and includes only lawyers and notaries is determined. The unique aspect of implementation the status of these individuals is accordance between rights and obligations which characterized their tax obligation and also rights and obligations which expressed their status as taxpayers.

It is noted that the status of subject who exercise an independent professional activity, ensures the legitimacy of application some tax exemptions. If the physical person which exercise an independent professional activity doesn't registered as subject of this activity, such persons can't reduce a taxable income by the amount of substantiated expenses because of this activity. Attention is paid to peculiarities of taxation persons who engaged in professional activity and it provides the possibility of receiving tax on physical persons' incomes by economic entities in the case of payment incomes which directly related to their activity. The implementation of this

mechanism requires the copy of tax accounting license from physical person who provide professional activity firstly.

Attention is drawn to the status of self-employed persons and the regulation of their taxation in European countries, whereas self-employed is a commercial activity which provide only by own labour and work for themselves, but not on the behalf of the employer and employee. Accordingly to common at the international level the European System of Accounts 1995 (ESA), later – European System of Accounts (hereafter – ESA-2010 or ESA) it includes workers without employment and unpaid family workers (according to the Austrian, Swiss and other legislations).

It is proposed to determine the group of persons for whom the main requirement for their activity is compulsory State registration in an appropriate body and as a result getting a certificate of registration or another document (permit, license etc.) that confirms their right to provide independent professional activity among obligated persons the legal capacity which is formed by tax obligations. First of all it relates to notaries and lawyers. Such registration must take place: a) by the main place of accounting – place of residence; b) by the secondary place of accounting – location (place of registration) of movable and immovable property, tax objects or objects connected with taxation, through which activity is provided. Implementing tax obligations tax payer must: 1) register at appropriate bodies by the main or secondary place of accounting; 2) inform about all tax objects and objects connected with taxation at authorized bodies according to location of these objects. The information about physical person – tax payers for tax registers are created on the basis of this.

Individual entrepreneurs and physical persons who provide independent professional activity should be taken into necessary account in supervisory bodies. Such requirement doesn't except situation when individual entrepreneur also deals with independent professional activity at the same time. In this, that person with two existing statuses are registered at tax authorities as individual entrepreneur and shouldn't be registered as self-employment person. It is established that registration

the tax legal status of self-employment person has an essential impact on procedure for tax policy about income tax.

This is manifested in impossibility of accounting expenses for self-employment person's activity and reducing tax base by income tax in case of not receiving certificate of registration the person who provides independent activity. The measures for supporting self-employment person's activity such as tax exemptions, tax credits and others kinds of guaranteed public financial assistance which are widely used abroad are determined. In view of this, the foreign experience is analyzed. So, in Spain during first five years and in Germany during first two years of existence of small business and private entrepreneurs (self-employment persons) are exempted from any taxes. In Germany payments to social insurance funds are reduced for these subjects, and in Italy one-year moratorium on mortgage payments is established. In France newly established small entrepreneurship and private entrepreneurs (self-employment persons) are exempted not only from payments to social insurance funds but from all taxes in general, if it formed (registered) on deprived areas. In Canada these subjects are allowed recalculating funds which they must pay as profit tax to small and medium-sized business support funds. The establishment of such measures in Ukraine is proposed, it will be base of enabling investment climate and allow Ukrainian entrepreneurs and self-employment persons to develop rapidly.

It is pointed on crucial importance of proper regulation the procedure of fulfillment of obligations on tax payers' registration, calculation monetary obligation, conduct tax accounting, directly payment of tax, creation and presentation tax reporting documents etc. It is stressed that the realization of all these procedures is impossible without appropriate establishment rights and obligations of all participants of tax relations, that is without settlement the question about their legal status. It are analyzed and summarized the sequence of consolidation rights and obligations of obligated persons by legislature: the first is the obligation to be registered, the second is conduct the account of income and expenses, then

obligation of reporting, and only after this obligation to pay taxes and fees in terms which stated by the tax law is established.

It is proposed to introduce differentiated approach for defining the legal status of individual and collective subjects which are related although different by their nature. A person's legal status is based on natural human rights, while the legal status of collective entities isn't similar and determined by the personality of this status: legal entities (governmental and non-governmental bodies, enterprises, organizations, institutions), state and its structure units, people, social communities etc. Thus pointed out that range of rights from one party has an influence on other party. For example, a value-added tax is different for operations between usual tax payers and between those who have special tax regime with a flat tax. The status of fiscal resident in taxation or opportunity to determine status of tax agent, etc. has a great influence.

The importance of notaries' and lawyers' activities is argued, they are the most considerable kind of self-employed participants in almost all legal relations. Such value of these entities demands the establishment of special regime for accounting and registration as a result of necessity to provide information about registered contracts every quarter. The reporting must include the information about value of property which used in notary registered transactions. If there is obligation to introduce information about account of paid tax and information of getting inheritance rights document or/and certificate for acts of donation, functions of fiscal representative are connected to this directly.

The dual legal status of notaries in tax relations is proved. The notary can be a tax payer or entity of informational exchange (contribute to paying taxes and fees) according to the content of relations in which notary takes part.

The differentiation of procedures for acquiring the status of self-employed persons by notaries and attorneys was conducted. Two levels of detail: internal and external are proposed. The external level considers distinction which grounds on mode of operation (notary or attorney), but internal level concerns the realization particular type of activity (notary). In this, two approaches: accounting by place of

notaries' residence or by the location of workplace are determined. The place of residence is the address which is mentioned in a passport as place of registration of physical person. The location of workplace (office) of private notary is determined by license for notary activity.

The first component of tax obligation for self-employed in a wider sense (accounting, payment, report) is gaining particular procedures for realization. However, the particularity of accounting concerns only accounting of obliged persons, whereas the accounting of tax objects is providing on general principals. Persons who had the intention of providing independent professional activity must register at supervisory bodies and as a result getting certificate of registration. It's basically the legal fact, which is pleading legal consequences, such as a formalization of special subject in tax relations and from that moment you should have rights and must fulfill obligations.

It is proved that notaries is the key example of tax representatives in Ukrainian modern legal system. It is about special entity who has not only legal obligation, but also opportunity for fulfilling this obligation. On the one hand, a tax representative (tax agent) has: a) the right of getting paid from a tax payer; b) the right of opportunity for getting paid; c) to fulfill tax obligation of tax payer, but not own obligation. On the other hand, a tax representative must implement all of these actions according to public interests (state or territorial community, it depends on who is a receiver of payments). That's why other obligations on income tax of tax agent or tax payer are implemented by notary accordingly place of register. Information about inheritance rights document or/and certificate for acts of donation are provided by notary to the supervisory body accordingly the location of workplace.

The special status of physical persons, who provides independent professional activity, is considering particular procedures for accounting revenues and expenses of this activity. The obligation of accounting of private notaries is the same as reporting obligations, because summary accounting imply the creation and introducing a tax declaration. They provide the declaration accordingly results for

reporting year in terms for income tax payers (to 1st May in the first year following the reporting year).

It is emphasized that fundamental principles of private notaries' influence on the process of accountability in case of not proper realization tax obligations. The verification of certificate about estimated value of that property and document about tax payment to the budget by party (parties) of a contract is holding between physical persons during registration the sale agreement of movable and immovable properties by notary. However, person who is responsible for assessment, obtaining and payment (recalculation) of this tax is a tax payer – physical person, but not notary. Accordingly tax payer is responsible for avoiding from paying taxes. The notary doesn't have the obligation to audit the accuracy of the value of property.

Rights and obligations of particular self-employed persons are examined. Considerable attention is paid to the legal status of arbitration managers. It is proposed to divide getting the license and registration this subject as self-employed person at supervisory bodies by characterizing this activity as licensing. The analysis of requirements and constrains for arbitration managers has been held and it includes: 1) Ukrainian citizenship; 2) completed higher legal or economic education; 3) length of specialization isn't less than three years (or one year in leadership positions) after completed high education; 4) education and internship during 6 months according to the process which is prescribed by bodies of bankruptcy issues; 5) knowledge of the state language; 6) passing a proficiency examination. It is investigated that the peculiarity of arbitrage manager is an imperative requirement for supporting relevance of knowledge and skills of such special entity, this requirement is executed by obligation to enhance skills of arbitrage manager once every two years.

Within the characteristic of process for getting tax legal status of self-employed person the classification of restrictions for person who wants to be an arbitration manager is proposed and as a result it was determined two groups. The first one includes objective nature of restrictions (such as inability to execute obligations of an arbitrage manager for health reasons). The second group requires

the prior participation of other persons or bodies which has an influence on overall legal status of physical person. Such restrictions exclude the possibility to be arbitrage manager for incapable persons and persons with diminished legal capacity; persons who are convicted for acquisitive crimes or prohibition to hold supervisory posts etc. Furthermore, persons who was denied in getting permission to the state secret (if this permission is necessary for execution obligation of arbitrage manager) can't become an arbitration manager. These limitations implies the appearance of new particular proceedings for determination persons who have intention to gain special legal tax status of self-employed person.

Keywords: *lawyer; arbitrage manager; independent professional activity; notary; taxpayer; legal status; self-employed person.*

LIST OF PUBLISHED WORKS

Articles in professional editions

1. Ivanova S. S. Independent professional activity: tax and legal aspects. *Law forum*. 2014. № 2. P. 154-159.
2. Ivanova S. S. Legal regulation of taxation on incomes of private notaries. *Customs*. 2013. № 5(2.2). P. 154-159.
3. Ivanova S. S. Balance between own tax obligations and obligations from the realization tax representatives' functions by persons who provide independent professional activity. *Law and Society*. 2014. № 4. P. 193-197.
4. Ivanova S. S. Legal regulation of accounting of self-employed persons. *Law and Society*. 2014. № 5. P. 152-158.
5. Ivanova S. S. Self-employed persons as entities of tax relations. *Tax and Taxation*. 2014. № 1(115). P. 44-48.

Materials of conferences

6. Ivanova S. S. To the question of tax accounting persons engaged in independent professional activity. Legal autumn 2013. *All-Ukrainian scientific and practical conference of young scientists and postgraduates: thesis collection of*

presentations and scientific reports (Kharkiv, November 14, 2013). – Kharkiv: Law, 2013. P. 197–199.

7. Ivanova S. S. Legal regulation of payment income tax by persons engaged in independent professional activity. *Actual problems of public and private law* : thesis of reports of the IV international scientific and practical conference ed. by V. M. Ogarenko, A. O. Monaenko and others (Zaporozhye, October 25, 2013). Zaporizhzhya: CPU, 2013. P. 132–135.

8. Ivanova S. S. To the question of tax reporting of persons engaged in independent professional activity. *Problematic issues of application the Ukrainian Tax Code in resolving disputes by administrative courts* : materials of scientific and practical round table (Kramatorsk, December 12, 2014). – Kharkiv: Law, 2014. P. 36–38.

9. Ivanova S. S. Taxation on incomes of private notaries and income tax of private notaries: the ratio of concepts. *Voronov Readings (Financial Law: Current State and Prospects)* : materials of the international scientific and practical conference (Kyiv, October 5, 2016) / editorial board : A. P. Hetman, M. P. Kucheriavenko, N. Y. Prishva et al. Kyiv: Association of financial law of Ukraine, 2016. P. 63–66.

10. Ivanova S. S. To the question of executing tax obligation by particular categories of participants in tax relations. *Voronov Readings (the ratio of material and procedural in regulation of financial relations)* : materials of the international scientific and practical conference (Kyiv, October 5, 2016) / editorial board : A. P. Hetman, M. P. Kucheriavenko, T. A. Latkovska et al. (Chernivtsi, October 4-5, 2017). – Kharkiv: Association of financial law of Ukraine, 2017. P. 72–74.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ СТАТУС ЗОБОВ'ЯЗАНИХ ОСІБ.....	11
1.1. Система зобов'язаних осіб як учасників податкових відносин.	11
1.2. Незалежна професійна діяльність як критерій виокремлення самозайнятих осіб серед зобов'язаних учасників податкових відносин....	34
1.3. Види самозайнятих осіб та їх облік	60
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	76
РОЗДІЛ 2. ДИФЕРЕНЦІАЦІЯ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ ЗАЛЕЖНО ВІД ВИДІВ САМОЗАЙНЯТИХ ОСІБ.....	81
2.1. Правосуб'єктність учасників податкових відносин	81
2.2. Податково-правовий статус нотаріусів як самозайнятих осіб.	109
2.3. Податково-правовий статус інших самозайнятих осіб.	136
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	147
ВИСНОВКИ.....	153
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	157
ДОДАТКИ.....	178

ВСТУП

Актуальність теми. 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 всі громадяни 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 гарантування цим особам можливості повною мірою користуватися наданими їм правами.

Правосуб'єктність фізичних осіб-платників податків суттєво відрізняється від того, якою діяльністю вони займаються. Участь фізичної особи у діяльності певного виду зумовлює віднесення її до кола самозайнятих осіб, правовий статус яких суттєво відрізняється від правового статусу звичайної фізичної особи-платника податку. Відмінність виявляється в процесі реалізації всіх складових податкового обов'язку, що впливає на його виконання в цілому. Наявність статусу самозайнятої особи відбивається і на її економічній мотивації, адже в даному разі фінансовий результат її діяльності переважно залежить від неї самої, а не від роботодавця. Підтримка діяльності самозайнятих осіб в змозі підвищити ефективність їх діяльності та, відповідно, надходження до бюджетів різних рівнів від сплати податків.

Теоретичним підґрунтям дослідження стали праці фахівців із загальної теорії держави і права, адміністративного, фінансового права, теорії управління: В. Б. Авер'янова, С. С. Алексеєва, О. Ф. Андрійко, О. М. Бандурки, А. І. Берлача, Ю. П. Битяка, В. Т. Білоуса, Л. К. Воронової, О. П. Гетманець, О. О. Головашевича, І. П. Голосніченка, П. В. Діхтієвського, Є. В. Додіна, Л. М. Касьяненко, С. В. Ківалова, М. І. Кречетова, І. Є. Криницького, А. Т. Ковальчука, В. К. Колпакова, А. Т. Комзюка,

В. В. Копейчикова, А. М. Куліша, М. П. Кучерявенка, Н. П. Матюхіної, А. О. Монаєнка, Н. Р. Нижник, Л. А. Савченко, О. Ф. Скакун, О. І. Остапенка, В. П. Петкова, О. В. Покатаєвої, В. М. Поповича, П. М. Рабіновича, О. Г. Фролової, В. О. Цівини, Н. В. Шевцової, В. К. Шкарупи, А. М. Шульги та ін.

Проте існуючі дослідження або торкаються окремих аспектів діяльності самозайнятих осіб, або проведені на основі законодавства, що втратило чинність. Недостатня теоретична розробленість проблем правосуб'єктності самозайнятих осіб пояснюється безсистемним розвитком правозастосовної діяльності в досліджуваній сфері.

Одним із визначальних чинників вибору теми дослідження стала відсутність спеціальних наукових праць, присвячених правовому регулюванню статусу самозайнятих осіб в Україні в сучасних умовах, тоді як необхідний усебічний аналіз системи їх прав та обов'язків, їх класифікація, визначення співвідношення прав та обов'язків самозайнятих осіб та інших фізичних осіб-платників податків, з'ясування впливу нормативного закріплення їх прав та обов'язків на процедури реалізації цієї категорією платників як окремих складових податкового обов'язку, так і їх сукупності.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження відповідає Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», що схвалена Указом Президента України від 12.01.2015 № 5/1215, Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Університету державної фіскальної служби України і є складовою науково-дослідної роботи кафедри за темою «Правове забезпечення фінансової безпеки України» (номер державної реєстрації: 0117U004165).

Тема дисертації затверджена вченою радою Національного університету державної податкової служби України (протокол № 10 від 26.06.2014 р.). Редакція цієї теми була розглянута координаційним бюро Національної академії правових наук України, яке підтвердило її актуальність, коректність формулювання, також доцільність дослідження у вигляді дисертації за

спеціальністю 12.00.07, що відображено у позитивному відгуку бюро.

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

Для досягнення зазначеної мети поставлено такі *завдання*:

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

– охарактеризувати джерела формування державних доходів за участі самозайнятих осіб та податкових агентів в податкових відносинах;

– визначити специфіку правового статусу самозайнятих осіб та визначити можливість застосування ними податкових звільнень;

– охарактеризувати процедури позбавлення статусу окремих категорій самозайнятих осіб.

– диференціювати правовий статус певних різновидів самозайнятих осіб залежно від їх ролі в конкретних податкових правовідносинах;

– виявити характер впливу різного правового статусу платників податків один на одного та окреслити різні аспекти участі самозайнятих осіб у відносинах оподаткування;

– окреслити підстави виникнення податкового обов'язку окремих категорій самозайнятих осіб й 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 принципові особливості незалежної професійної діяльності й диференціювати самозайнятих осіб за реєстраційною ознакою;

– з’ясувати різницю між загальним і спеціальним правовим статусом учасників податкових відносин й диференціювати податкову правосуб’єктність самозайнятих осіб, що сприяють сплаті податків, від платників податків, податкових агентів, контролюючих органів;

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

Об’єкт дослідження – суспільні відносини, що виникають у процесі діяльності самозайнятих осіб як зобов’язаних учасників податкових правовідносин.

Предмет дослідження – податково-правовий статус самозайнятих осіб в Україні.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є сукупність загальнонаукових (діалектичного, історичного, логічного, системного аналізу тощо) та спеціальних (документального, порівняльно-правового тощо) методів і прийомів наукового пізнання. Їх застосування зумовлено системним підходом, що дає можливість досліджувати проблеми в єдності їх соціального змісту та юридичної форми. Оперування методами у їх взаємозв’язку сприяло всебічності, повноті й об’єктивності наукових пошуків, конкретності та несуперечливості висновків. За допомогою логіко-семантичного методу визначено основні категорії та поняття (підрозд. 1.1, 1.2, 2.1). Порівняльно-правовий дав змогу виявити переваги й недоліки правового статусу самозайнятих осіб в Україні та інших країнах (підрозділи 1.2, 1.3, 2.1). Синтез як прийом наукового пізнання використано для узагальнення даних, отриманих у результаті аналізу властивостей та складових правового статусу самозайнятих осіб у процесі правозастосовної діяльності зі сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) (підрозділи 2.2, 2.3). Метод статистичного аналізу дозволив відстежити в динаміці показники діяльності самозайнятих осіб (підрозділи 2.2, 2.3), а спеціально-юридичний (формально-догматичний)

– змогу провести змістовний аналіз сучасного стану законодавчих положень, виробити пропозиції щодо усунення наявних теоретико-правових суперечностей, а також законодавчих колізій та прогалин.

Науково-теоретичну базу дослідження становлять праці українських і зарубіжних учених з фінансового та податкового права, а також теорії держави і права, адміністративного та господарського права.

Інформаційна база дослідження включає Конституцію України, нормативно-правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Державної фіскальної служби України, Міністерства економічного розвитку України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Митної служби України, що прямо або опосередковано регулюють відносини у сфері оподаткування.

Наукова новизна одержаних результатів. Робота є одним із перших в українській правовій літературі досліджень правового статусу самозайнятих осіб як платників податків і зборів. Наукова новизна знайшла своє відображення в таких положеннях:

уперше:

– виокремлено специфічну форму законного представництва при представництві інтересів юридичних осіб, коли у відносинах з контролюючими органами їх законними представниками виступають керівники, заступники, бухгалтери та інші особи, уповноважені представляти організацію відповідно до її установчих документів, а джерелом повноважень представника при цьому є статутні документи, в яких закріплена можливість представляти інтереси юридичної особи, що відображає тісний взаємозв'язок податкового та господарського регулювання, коли фактично господарсько-правові механізми використовуються при визначенні податкового статусу зобов'язаної особи;

– визначено подвійність податково-правового статусу приватних нотаріусів як учасників податкових відносин, коли, з одного боку, вони є самозайнятими особами та мають реалізовувати власний податковий

обов'язок, а з другого боку – сприяють правильній реалізації податкового обов'язку іншими фізичними особами при здійсненні операцій з нерухомістю (лише в останньому випадку їх можна віднести до категорії осіб, що сприяють сплаті податку);

– запропоновано удосконалити нормативне закріплення порядку позбавлення статусу окремих категорій самозайнятих осіб шляхом диференціації підстав такого позбавлення за ознакою деліктності, що обумовлює наявність принципово різних процедур та диференціацію наслідків їх реалізації;

удосконалено:

– характеристику правового статусу нотаріуса в податкових відносинах, який має двоякий характер: виходячи зі змісту конкретних податкових правовідносин, у яких нотаріус виступає як учасник, він може відігравати роль платника податків або суб'єкта інформаційного обміну (особи, що сприяє сплаті податків і зборів);

– підстави виникнення податкового обов'язку окремих категорій зобов'язаних учасників податкових відносин, коли юридичним фактом, який обумовлює виникнення податкового обов'язку, може бути не наявність об'єкта оподаткування, а отримання спеціального податково-правового статусу: платники єдиного податку 1 та 2 групи мають сплачувати його у фіксованому розмірі та отримання доходу як одного з різновидів об'єкта оподаткування в даному випадку не має значення для виникнення податкового обов'язку, що має значення і для деталізації правового статусу самозайнятих осіб, адже до їх кола відносяться і фізичні особи – підприємці;

– механізм обов'язкового страхування діяльності нотаріусів, що сприятиме розвитку діяльності цієї категорії самозайнятих осіб та в довгостроковій перспективі призведе до збільшення податкових надходжень до держави від їх діяльності;

набули подальшого розвитку:

– положення щодо політики розвитку самозайнятості населення у фінансово-правовому аспекті, коли окрім задоволення власних потреб населення розвиток самозайнятості сприятиме підвищенню надходжень до бюджетів різних рівнів, що обумовлено вищою мотивацією та ефективністю роботи самозайнятої особи порівняно з роботою працівника за наймом (надходження від оподаткування самозайнятих осіб мають бути більшими через заінтересованість у підвищенні власних економічних та фінансових показників);

– наукові уявлення щодо принципових особливостей незалежної професійної діяльності, яка: а) характеризує активну поведінку виключно фізичних осіб; б) стосується специфічних напрямків діяльності людини (наукова, літературна, артистична, художня, викладацька і т.д.); в) характеризує діяльність осіб із спеціальними знаннями та навичками (лікарі, приватні нотаріуси, адвокати, аудиторі, бухгалтері і т.д.); г) визначається при врахуванні певних обмежень (особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем; особа використовує найману працю не більше ніж чотирьох фізичних осіб);

– характеристика відмінностей податкової правосуб'єктності осіб, що сприяють сплаті податків, від правосуб'єктності платників податків, податкових агентів та контролюючих органів: вони не є уособленням держави, як це відбувається із контролюючими органами, та не виражають інтерес платників (від цього вони нічого не отримують), тому їм притаманна відносна незалежність та наявність власної специфічної податкової правосуб'єктності.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес і можуть бути використані у:

– *правотворчій діяльності* – при підготовці пропозицій щодо внесення змін до чинного законодавства України з метою вдосконалення правового статусу самозайнятих осіб та їх діяльності при реалізації складових податкового обов'язку (довідка про впровадження в діяльність Верховної Ради

України № 392-455 ВР від 08.09.2017 р.);

– *науково-дослідній роботі* – для подальших наукових досліджень складових податкової правосуб’єктності самозайнятих осіб;

– *навчальному процесі* – при викладанні у вищих освітніх закладах дисциплін «Фінансове право» і «Податкове право», підготовці навчальних посібників та підручників із зазначених дисциплін (довідка про впровадження в навчальний процес Класичного приватного університету № 1184 від 01.09.2017 р.);

– *правозастосовній сфері* – при проведенні науково-методичних семінарів із працівниками контролюючих органів із проблем застосування податкового законодавства (акт впровадження в діяльність ГУ ДФС України в Харківській області № 8372/9/20-40-13-10-11 від 08.09. 2017 р.).

Апробація результатів дисертації. Матеріали дослідження доповідалися та обговорювалися на всеукраїнських і міжнародних науково-практичних конференціях: «Юридична осінь 2013 року» (м. Харків, 2013 р.); «Актуальні проблеми публічного та приватного права» (м. Запоріжжя, 2013 р.); «Проблемні питання застосування Податкового кодексу України при вирішенні спорів адміністративними судами» (м. Краматорськ, 2014 р.); «Вороновські читання» (м. Харків, 2016 р.); «Вороновські читання» (м. Чернівці, 2017 р.).

Публікації. Основні положення та висновки дисертації відображено в 10 наукових працях, з яких: 4 – статті в наукових фахових виданнях України, 1 – стаття в іноземному виданні, 5 – матеріали конференцій.

РОЗДІЛ 1

ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ СТАТУС ЗОБОВ'ЯЗАНИХ ОСІБ

1.1. Система зобов'язаних осіб як учасників податкових відносин.

У процесі участі в податкових відносинах їх учасники мають забезпечувати стале надходження коштів до централізованих публічних фондів у вигляді податків та зборів. Це обумовлює певні особливості цих відносин, які в узагальненому вигляді стосуються об'єкта оподаткування: майна, товарів, доходів, оборотів з реалізації, операцій з постачання. При цьому йдеться не лише про особливості визначення та розрахунку об'єкта, але і деталізації процедур його обліку та звітності щодо нього; режимів виконання податкового обов'язку: загального – справляння податкового обов'язку на загальних підставах, чи спеціального, який охоплює систему заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів[115]¹.

Зобов'язані особи, що виступають однією із сторін податкових правовідносин, охоплюють, перш за все, платників. Звичайно, необхідно враховувати і участь у відносинах оподаткування податкових представників, збирачів податків і т.д. Специфічність правового статусу останніх визначає їх певне проміжне становище, що опосередковує і представництво інтересів платників податків, і реалізацію певних контрольних функцій в інтересах суб'єктів владних повноважень. Аналіз їх правового статусу становить окрему проблему, якій може бути присвячена самостійна робота. Розглядаючи єдину сукупність зобов'язаних осіб, не можна забувати і про диференціацію всередині неї. Підстав класифікації платників податків може бути багато (тип зобов'язаної особи – фізична або юридична; критерії резидентства – податковий резидент або податковий нерезидент і т.д.).

¹ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

Разом із тим зазначимо, що, на наш погляд, одним з найбільш принципових критеріїв класифікації платників є режим реалізації ними податкового обов'язку. У самому широкому розумінні особливість відносин оподаткування, різноманіття форм платежів пов'язується із типом суб'єкта, 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 і спеціальних. [80]² Виходячи з цього до загальних суб'єктів податкових правовідносин належать такі зобов'язані особи, які реалізуються податковий обов'язок на загальних підставах, яким для набуття такого правового статусу не треба відрізнятися 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 у наявності. Так само до цього типу суб'єктів можна віднести і юридичних осіб на стадії державної реєстрації. Безумовно, у даній ситуації не йдеться про реєстрацію як учасників специфічної діяльності, яка буде пов'язуватися 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 у 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 відносяться і особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність.

² [80] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – 600 с.

Із цих позицій зобов'язаних учасників податкових відносин можна розділити на загальних і спеціальних. Перші реалізують обов'язки зі сплати податків і зборів на загальних засадах, для чого не потрібне отримання спеціальних дозволів, ліцензій і т.д. Спеціальні зобов'язані суб'єкти оподаткування реалізують податковий обов'язок у більш ускладненому податковому режимі, коли їм недостатньо тільки загальної податкової реєстрації, а потрібна ще й легалізація характерних ознак, за якими визначають даного платника (платник податку на додану вартість, суб'єкт малого підприємництва і т.д.). Звісно ж, що даний підхід до класифікації платників принципово важливий саме через особливості реалізації прав і обов'язків у різних податкових режимах. В узагальненому вигляді податковий режим фактично відображає загальну спрямованість правового впливу на поведінку учасників відносин. Якщо право – це регулятор поведінки в суспільстві, то режим цієї поведінки якраз і визначає межі прав і обов'язків, особливості процедур по їх реалізації, наслідки (сприятливі або несприятливі) дотримання або недотримання приписів законодавчих норм.

Слушною вбачається позиція Г. В. Фоміної, яка робить акцент на особливий податково-правовий статус суб'єктів малого бізнесу. Аналізуючи щодо цього погляди деяких вчених, вона робить висновок, що суб'єкти малого бізнесу вступають у податкові правовідносини, як правило, на пільгових умовах, оскільки законодавець встановлює для цієї групи суб'єктів спрощену систему оподаткування, спеціальний податковий режим та заходи державної підтримки [39, с. 99].³ При цьому Г. В. Фоміна звертає увагу на протилежний аспект діяльності платників, а саме – на категорію великих платників податків,

³ [39] Древаль Л.Н. Субъекты российского финансового права / под ред. Е.Ю. Грачевой. – М., 2008.

для яких також передбачено специфічні особливості діяльності, формування та подання звітності тощо [185]⁴.

Диференціацію загальних і спеціальних зобов'язаних учасників податкових відносин можна також проводити за іншими критеріями. Перш за все, мова йде про необхідність набуття спеціального статусу для реалізації податкового обов'язку по окремих податках. Так, застосування спеціального податкового режиму у вигляді сплати єдиного податку передбачає зміну податкового навантаження платника. Наприклад, платники єдиного податку відповідно до норм статті 297 Податкового кодексу України звільняються від обов'язку зі сплати цілої низки податків: 1) податку на прибуток підприємств; 2) податку на доходи фізичних осіб у частині об'єкта оподаткування, що отриманий в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої - третьої групи; 3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку, визначену підпунктом 1 пункту 293.3 статті 293 Податкового кодексу України, а також що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи; 4) податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку першої - третьої груп для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва; 5) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи [115]⁵. У даному разі підставою

⁴ [185] Фоміна Г. В. Правовий статус юридичних осіб – платників податків / Г. В. Фоміна // Право і суспільство. - 2012. - № 6. - С. 83-89. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2012_6_19. – С. 83.

⁵ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

для звільнення від оподаткування за вказаними податками є набуття спеціального правового статусу – платника єдиного податку.

Водночас, набуття спеціального статусу характерно не тільки для спеціальних податкових режимів (у даному разі – єдиного податку). Схожа конструкція застосовується при сплаті непрямих податків. Так, низка специфічних прав надається платникові тільки після реєстрації його як платника податку на додану вартість. З огляду на це зобов'язана особа набуває спеціальних якостей (може виписувати податкову накладну, користуватися механізмом податкового кредиту, бюджетного відшкодування тощо). Без проходження реєстрації платника податку на додану вартість зобов'язана особа є звичайним платником. Таким саме чином змінюється статус платника, який стає виробником підакцизних товарів – він набуває специфічних ознак, які дозволяють відносити його до кола спеціальних зобов'язаних осіб.

Враховуючи рівність громадян перед законом, загальність його норм для всіх і кожного, Д. Львов поділяє всіх суб'єктів податків на чотири групи, при цьому йдеться саме про платників податків: а) усі громадяни, які володіють податною здатністю без розрізнення станів, статі й віку, не виключаючи чиновників та іноземців, які живуть у даній державі; б) усі товариства й акціонерні компанії, що мають податну здатність незалежно від обкладення кожного з учасників окремо; в) громади та інші корпорації як юридичні особи, якщо вони володіють яким-небудь майном, незалежно від обкладення фізичних осіб, які входять до їх складу; г) благодійні та інші установи як юридичні особи, які теж мають яке-небудь майно. Якщо законодавець бажав би звільнити ці установи від податкового обов'язку, то така податкова пільга повинна бути точно зазначена в законі [87, с. 288].⁶ Наведена класифікація дозволяє зробити висновок щодо наявності низки складових, характерних рис податкових правовідносин. До них вчений відносить „податкову здатність” (податкова правосуб'єктність), володіння яким-небудь майном як підстава для

⁶ [87] Львов Д. Курс финансового права. – Казань, 1888.

сплати податку – об’єкт оподаткування і, звичайно, загальність податкової повинності (обов’язку).[16]⁷

У якості класифікаційного критерію може виступати джерело походження об’єкта оподаткування. На переконання Г. В. Фоміної за ознакою походження капіталу юридичні особи – платники податків можуть бути національними, спільними та іноземними. Так, наприклад, за законодавством деяких країн при наданні дефініції «організація» їх поділяють на дві групи: а) національні організації; б) іноземні організації [63, с. 57].⁸ Податковим кодексом України також використовується поділ юридичних осіб, покладений в основу визначення резидентства юридичних осіб – платників податків. При цьому застосовується низка критеріїв для встановлення резидентського статусу. Так, податковими резидентами визнаються юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами. [115]⁹

Зазначимо, що в науковій літературі зустрічаються пропозиції щодо поділу юридичних осіб-платників податків на малі, середні та великі. У даному разі використовується критерій розміру економічних показників. Справедливо піддає сумніву такий підхід Г. В. Фоміна, звертаючи увагу на формальну відсутність у тексті Податкового кодексу України системної класифікації платників податків за вказаним критерієм. Однак, будучи послідовною, вона зауважує, що при деталізації порядку виконання ними власних податкових обов’язків епізодично здійснюється посилання на

⁷ [16] Бутко П. Є. Трансформація підходів до визначення податково-правового статусу фізичних осіб / П. Є. Бутко // Право і суспільство. - 2012. - № 1. - С. 140-143. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2012_1_33. – С. 141.

⁸ [63] Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, частям первой и второй / под общ. ред. Ю.Ф. Кваши. – 7-е изд., перераб. и доп. – М., 2009.

⁹ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

віднесення юридичних осіб до тієї чи іншої групи. [185]¹⁰ Як приклад наводиться п. 49.4 ст. 49 Податкового кодексу України, відповідно до якого платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації до органу державної податкової служби в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством [116].¹¹ Водночас згідно з нормами п. 46.2 ст. 46 Податкового кодексу України платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність (крім малих підприємств). «Для визначення, чи належить підприємство до групи «малих», Податковий кодекс містить норму, що відсилає до Господарського кодексу України. Частина 7 статті 63 Господарського кодексу встановлює, що залежно від кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції за рік підприємства можуть бути віднесені до малих, середніх або великих. Малими (незалежно від форми власності) визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує п'ятдесяти осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує сімдесяти мільйонів гривень. Великими підприємствами визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік перевищує двісті п'ятдесят осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за рік перевищує суму сто мільйонів гривень. Усі інші підприємства визнаються середніми [33, 185].¹²

¹⁰ [185] Фоміна Г. В. Правовий статус юридичних осіб – платників податків / Г. В. Фоміна // Право і суспільство. - 2012. - № 6. - С. 83-89. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2012_6_19. – С. 83.

¹¹ [116] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Офіц. вісник України. – 2010. – № 92.

¹² [33, 185] Господарський кодекс від 16.01.2003 № 436-IV // ВВР України. – 2003. – № 18. – Ст. 144.; Фоміна Г. В. Правовий статус юридичних осіб – платників податків / Г. В. Фоміна // Право і суспільство. - 2012. - № 6. - С. 83-89. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2012_6_19. – С. 83.

Зважаючи на наведене слід звернути увагу на положення п.п. 14.1.24 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, згідно з якими великим платником податків є юридична особа, в якій обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень. Відповідно ж до п. 64.7 ст. 64 Податкового кодексу центральний орган державної влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, визначає порядок обліку платників податків в контролюючих органах та порядок формування Реєстру великих платників податків на відповідний рік [115].¹³ Факт включення платника до такого реєстру обумовлює появу в нього спеціального статусу.

Серед зобов'язаних осіб податкових відносин варто виокремити декілька категорій, що характеризуються специфічним податково-правовим статусом. При чому в даному випадку мова не йде про платників податків з особливим податково-правовим статусом, пор який ми вказували раніше. Правовий статус цих осіб багато в чому обумовлюється характером процедур реалізації податкового обов'язку. Мова в даному випадку йде про представників платників податків, податкових агентів та осіб, що сприяють сплаті податків. Розглянемо кожну групу окремо.

Так, реалізація певних прав або виконання обов'язків платників податка не завжди відбувається ним власноруч. Це може робити, наприклад, його представник. О. Б. Кієнко пише, що «...інститут представництва відіграє важливу роль в реалізації податкового обов'язку суб'єктами податкового права. Податкове представництво дозволяє державі виконувати свої функції шляхом їх делегування уповноваженим суб'єктам, що в свою чергу

¹³ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

призводить до утворення певних податкових механізмів. В такому випадку ми підіймаємо специфічне питання – участь держави як особливого інституту, який здійснює реалізацію публічних функцій.» [58]¹⁴ При цьому вчений наголошує, що Специфічною ознакою інституту представництва в податковому праві є те, що його основа закладається нормами інших галузей права, зокрема, цивільного та цивільно – процесуального права. Представництво, як правова категорія, найбільш розроблена в цивільному праві, але при цьому відсутня єдність у поглядах на зміст самого представництва. [58]¹⁵

З огляду на предмет нашого дослідження саме податковий аспект представництва становить науковий інтерес. Відповідно до ст. 19 Податкового кодексу України платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків у податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах. Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. З цього приводу М. П. Кучерявенко зазначає, що податкове представництво - це правовідносини, коли юридичні дії, які здійснюються податковим представником від імені платника податків в межах повноважень, які визначаються особливістю, що пов'язана зі сплатою податків і зборів, створюють, змінюють або припиняють права і обов'язки платників [76, 166, с. 182].¹⁶

¹⁴ [58] Кієнко О. Б. Правові засади податкового представництва при справлянні податку на доходи фізичних осіб : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Олександр Борисович Кієнко. – Ірпінь, 2014. – 199 с. – С. 93.

¹⁵ [58] Кієнко О. Б. Правові засади податкового представництва при справлянні податку на доходи фізичних осіб : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Олександр Борисович Кієнко. – Ірпінь, 2014. – 199 с. – С. 93-95.

¹⁶ [76, 166] Кучерявенко М. П. Податкове право: [підручник] / М. П. Кучерявенко. - Х. : Право, 2013. - 536 с.; Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків

На переконання Р. А. Сидорука, держава зацікавлена в розробці інституту податкового представництва, тому що воно сприяє виконанню податкових обов'язків платників у випадках, коли особисто вони їх виконати не можуть. Вчений підкреслює, що для платника податків представництво також є важливим, тому що сприяє належному виконанню як податкових обов'язків, так і податкових прав, і зменшує ризик застосування до нього відповідних санкцій з боку держави. Він пише: «важливо підкреслити той факт, що податкове представництво виступає правом платника податків, але лише у тому випадку, коли йдеться про уповноважену форму такого представництва, тобто, коли ініціатором виступає сам платник податків. Законне ж представництво виникає в силу вказівки про це в нормативно-правових актах та є обов'язком (хоча прямо в законі не зазначається), оскільки законні представники несуть фінансову відповідальність за його невиконання» [166]¹⁷.

При диференціації різновидів представництва варто враховувати джерело походження прав та обов'язків представника. Цей фактор відображено також у Податковому кодексі України. Аналіз його норм дозволяє виокремити дві форми податкового представництва – законне та уповноважене. При цьому, безумовно, у законних та уповноважених представників різний обсяг прав та обов'язків. За загальним правилом законні представники мають однаковий з платниками податків набір прав та обов'язків. Так, батьки, опікуни, виступають представниками недієздатних, малолітніх осіб у зв'язку з прямою вказівкою закону. Крім того, особа, яку представляють, не бере участі в призначенні представника і не може особисто скасувати чи змінити повноваження представника, оскільки ці повноваження визначені законом. При законному представництві представники повинні мати відповідний

та зборів в Україні [Електронний ресурс] / Р. А. Сидорук // Право і суспільство. - 2015. - № 5. - С. 150-157. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2015_5_28. – С. 152-153.

¹⁷ [166] Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні [Електронний ресурс] / Р. А. Сидорук // Право і суспільство. - 2015. - № 5. - С. 150-157. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2015_5_28. – С. 153.

документ, що підтверджує статус законного представника (паспорт, свідоцтво про народження дитини тощо). Факт наявності такого документа і відповідної норми податкового кодексу обумовлюють статус законного представника – додаткових документів на кшталт договору на представлення інтересів або будь-яких інших при цьому для наділення представника відповідними правами та обов'язками не потрібно.

Варто зауважити, що механізм законного представництва застосовується в специфічній формі при представництві інтересів юридичних осіб. У даному разі у відносинах із контролюючими органами законними представниками юридичних осіб виступають керівники, заступники, бухгалтери та інші особи, уповноважені представляти організацію відповідно до її установчих документів. При цьому джерелом повноважень представника є статутні документи, в яких закріплена можливість представляти інтереси юридичної особи. Така конструкція відображає тісний взаємозв'язок податкового та господарського регулювання, коли фактично господарсько-правові механізми використовуються при визначенні податкового статусу зобов'язаної особи.

Принципово іншу природу має уповноважене представництво, коли сам платник податків має змогу вільно обирати представника. При цьому неважливо, яка причина зумовила бажання передати свої повноваження платника податку своєму представникові (небажання розбиратися із податковим законодавством, зручність роботи через представника, відсутність за місцем проживання, хвороба або будь-які інші причини). Такий вид називається уповноваженим представництвом. Джерелом прав та обов'язків, які складають правовий статус представника в даному випадку, є цивільно-правовий договір на представництво інтересів, укладений між платником податків або законним представником та представником за довіреністю. Іншими словами, в даному випадку спостерігається сполучення податкових та цивільних норм при визначенні правового статусу уповноваженого представника платника податків.

При цьому в рамках податкового регулювання застосовуються окремі цивільно-правові конструкції. Варто наголосити, що це не порушує закладених у Податковому кодексі України та Цивільному кодексі України підходів щодо розмежування податкового й цивільного законодавства. Так, статтею 1 Цивільного кодексу України передбачено, що до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується. При цьому у частині 2 вказаної статті міститься застереження «якщо інше не встановлено законом». [189]¹⁸ Саме такий випадок, на наш погляд, передбачено статтею 5 Податкового кодексу України, яка регулює співвідношення податкового законодавства з іншими законодавчими актами і встановлює: «У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу. Інші терміни, що застосовуються у цьому Кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами» [115]¹⁹. Така конструкція передбачає використання іншого галузевого законодавства із обов'язковим пріоритетом податкового законодавства.

Регулюванню відносин представництва у Цивільному кодексі України присвячено цілу Главу. Відповідно до ч. 1 ст. 237 Цивільного кодексу України представництвом є правовідношення, в якому одна сторона (представник) зобов'язана або має право вчинити правочин від імені другої сторони, яку вона представляє. Відповідно до ч. 3 ст. 237 цього Кодексу представництво виникає

¹⁸ [189] Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р., № 435-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – №№ 40-44. – Ст.356.

¹⁹ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

на підставі договору, закону, акта органу юридичної особи, та з інших підстав, встановлених актами цивільного законодавства. [189]²⁰

Важливо зазначити, що серед зобов'язаних осіб податкових відносин окрім платників можна виокремити коло осіб із спеціальним податково-правовим статусом, що обумовлює специфіку їх участі у податкових відносинах. Йдеться про податкових агентів. О. Б. Кієнко, характеризуючи суть інституту податкового агентства, пояснює, що податкове законодавство України передбачає сплату податку не тільки самостійно платником податків, але й шляхом утримання податку в джерела виплати, яким виступає особа, що нараховує (виплачує, надає) платникові податків дохід або кошти. Вчений вказує на відому помилку, коли податкових агентів плутають із платниками податків або їх представниками і зазначає, що «у ряді випадків ставиться знак рівності між податковим агентом і податковим органом, тоді як податковий агент - це юридична або фізична особа, на яку покладають обов'язки щодо обчислення, утримання із платника й перерахування податку або збору в бюджет. Якщо податковий представник діє на підставі угоди, рішення компетентного органу або загального закону, то в основі діяльності агента лежить норма закону, що делегує йому особливі повноваження. Найчастіше податковими агентами є національні підприємства, які мають договірні відносини з іноземними та здійснюють діяльність у країні податкового агента, роботодавці чи особи, що виплачують дохід на користь платника.» [58]²¹

Виходячи з цього, нам складно погодитись з позицією Р. А. Сидорука, який відносить податкових агентів до суб'єктів, які сприяють сплаті податків. Він пише: «податковим агентом може бути юридична або фізична особа-підприємець, яка виступає джерелом виплати доходів платнику податків і

²⁰ [189] Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р., № 435-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – №№ 40-44. – Ст.356.

²¹ [58] Кієнко О. Б. Правові засади податкового представництва при справлянні податку на доходи фізичних осіб : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Олександр Борисович Кієнко. – Ірпінь, 2014. – 199 с. – С. 114-115.

зборів, тобто, особа, від якої платник отримує дохід. Податковий агент як юридична особа - це підприємства, установи, організації, на яких, відповідно до законодавства, покладено обов'язок утримувати суми податків і зборів з платників податків і зборів та перераховувати їх до бюджету. Відокремлені підрозділи як і юридичні особи також виконують агентські функції. Податковий агент як фізична особа - це суб'єкт підприємницької діяльності, який здійснює виплату доходів, і на якого, згідно з законодавством, покладено обов'язок утримувати суми податків і зборів з платників податків і зборів» [166]²². На наше переконання, в наведеній тезі міститься суперечність, що полягає у змішуванні складових податково-правового статусу податкового агента і особи, що сприяє сплаті податку. Принципова помилка саме в тому, що податковий агент є відповідальним за нарахування та сплату податку за іншу особу, тоді як особи, що сприяють сплаті податку, не несуть відповідальності за його нарахування та сплату.

Так само не можна погодитися із вченим щодо його твердження про те, що податкові агенти виступають зобов'язаними особами перед контролюючими органами і сприяють надходженню податку чи збору до бюджету. Вони те тільки сприяють надходженню суми податку, а фактично власними діями це роблять – своєчасно і в повному обсязі нараховують, утримують з коштів платника і перераховують до бюджету відповідного рівня податок або збір. Складається враження, що Р. А. Сидорук повною мірою не може відмежувати податково-правовий статус платника податку від податково-правового статусу податкового агента. Більше того, він пропонує внести зміни до податкового законодавства і таким чином виключити податкових агентів із числа платників податків, оскільки, як він вважає, їх основна функція це обчислення, сплата податку та подання податкової

²² [166] Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні [Електронний ресурс] / Р. А. Сидорук // Право і суспільство. - 2015. - № 5. - С. 150-157. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2015_5_28. – С. 155-156.

звітності від імені та за рахунок платників податків. [166]²³ На наше переконання, подібний крок зведе роль податкових агентів у податкових відносинах до звичайного законного представництва, що значно ускладнює адміністрування податків і зборів.

Також варто піддати критиці уявлення Р. А. Сидорука щодо взаємних відносин платників, податкових агентів і держави в податкових відносинах. Вчений пише: «окремої уваги заслуговує питання про те, у яких відносинах знаходиться платник податків і податковий агент при виконанні останнім своїх прав та обов'язків. Оскільки податкові правовідносини неможливі без участі держави в особі контролюючих органів та платників податків, то податкові агенти будуть виступати на стороні одного із обов'язкових суб'єктів.» [166]²⁴ Зауважимо, що в податкових відносинах превалює інтерес держави або територіальної громади, але це не означає полярності податкових відносин. Кожен їх учасник наділений власними правами, на нього покладаються певні обов'язки. Виконання цих обов'язків та реалізація наданих їм прав зумовлюють виконання певної функції. Іншими словами, у кожного учасника податкових відносин є функціональне призначення, тому говорити про те, що податкові агенти будуть виступати на чийсь стороні недоречно.

Статтею 18 Податкового кодексу України податковий агент визначається як особа, на яку Податковим кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Податкові агенти

²³ [166] Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні [Електронний ресурс] / Р. А. Сидорук // Право і суспільство. - 2015. - № 5. - С. 150-157. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2015_5_28. – С. 156.

²⁴ [166] Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні [Електронний ресурс] / Р. А. Сидорук // Право і суспільство. - 2015. - № 5. - С. 150-157. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2015_5_28. – С. 156.

прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені Податковим кодексом України для платників податків. [115]²⁵

Окрім платників, представників і контролюючих органів у відносинах оподаткування беруть участь суб'єкти, які умовно можна назвати особами, що сприяють сплаті податків. Принципова відмінність від інших зобов'язаних осіб полягає якраз у специфічному наборі прав та обов'язків цих осіб, реалізація та виконання яких опосередковано спрямовані на досягнення основної мети – належної реалізації всіх складових податкового обов'язку.

Серед осіб, що сприяють сплаті податків, можна виокремити декілька відносно відособлених груп, які розрізняються своїм податково-правовим статусом. Наприклад, при реалізації податкового обов'язку вагомим значення для проведення податкового контролю набуває належний інформаційний обмін між учасниками податкових відносин. На таких осіб законодавством покладено обов'язок з надання інформації про платників податків та їх об'єкти оподаткування. До кола таких осіб можна віднести банки.

На банки покладено обов'язки, пов'язані з обліком банківських операцій платників податків, зокрема банки та інші фінансові установи зобов'язані надіслати повідомлення про відкриття або закриття рахунка платника податків не пізніше наступного робочого дня з дня відкриття/закриття рахунка (включаючи день відкриття/закриття) (п. 69.2 ст. 69 ПКУ). Крім того, на запит контролюючих органів банки зобов'язані надати необхідну інформацію про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду - інформацію про обсяг та обіг коштів на рахунках, у тому числі про ненадходження в установлені строки валютної виручки від суб'єктів господарювання (п. 20.1.5 п. 20.1 ст. 20 ПКУ). [115, 166]²⁶

²⁵ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

²⁶ [115, 166] Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні [Електронний ресурс] / Р. А. Сидорук // Право і суспільство. - 2015. - № 5. - С. 150-157. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2015_5_28. – С. 155.;

Варто відзначити, що віднесення банків до кола осіб, що сприяють сплаті податків, опосередковано впливає, зокрема, й з інших норм чинного Податкового кодексу України. Так, статтею 118 даного Кодексу передбачена відповідальність банків або інших фінансових установ за неподання контролюючим органам в установлені строки повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків, здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунку на облік у контролюючих органах тощо. [115]²⁷

Аргументи на підтвердження нашої позиції окрім нормативних актів можна знайти у роботах вчених-фінансистів. Так, М. О. Перепелиця, поділяючи суб'єктів, які сприяють сплаті податків і зборів, на банки, податкових агентів та інших суб'єкти, що виконують таку роль, до останніх відносить: органи реєстрації, тобто органи, які здійснюють реєстрацію організацій та індивідуальних підприємців; органи, які реєструють фізичних осіб за місцем проживання; органи, які здійснюють реєстрацію актів громадянського стану фізичних осіб; органи, які займаються обліком (реєстрацією) нерухомого майна; органи, уповноважені здійснювати нотаріальні дії, і нотаріуси, які приватно практикують та ін. [111, с. 26, 32].²⁸

Р. А. Сидорук, аналізуючи норми Глави 7 Розділу 2 Податкового кодексу України, називає цих осіб суб'єктами інформаційно-аналітичного забезпечення. Він справедливо зауважує, що для інформаційно-аналітичного забезпечення використовується інформація, яка надходить не лише від

Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

²⁷ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

²⁸ [111] Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / М. О. Перепелиця; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. - Х., 2001. - 181 с.

платників податків та податкових агентів, а й від інших суб'єктів. [166]²⁹ До кола останніх відповідно до ст. 72 Податкового кодексу України відносяться: органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, Національний банк України, банки, інші фінансові установи, органи влади інших держав, міжнародні організації або нерезиденти. Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності також використовується інша інформація, оприлюднена як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку. [166]³⁰

На переконання Р. А. Сидорука, повний перелік суб'єктів інформаційно-аналітичного забезпечення не потребує закріплення в окремій статті. Він пропонує суб'єктів цієї групи залучати залежно від необхідності надання інформації контролюючим органам. Так, вчений пояснює: «джерелом інформації для контролюючих органів є інформація, що надходить від нотаріусів. Відповідно до п. 172.4 ст. 172 ПКУ під час проведення операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомості між фізичними особами нотаріус посвідчує відповідний договір за наявності оціночної вартості такого нерухомого майна та документа про сплату податку до бюджету стороною (сторонами) договору та щокварталу подає до контролюючого органу за місцем розташування державної нотаріальної контори або робочого місця приватного нотаріуса інформацію про такий договір, включаючи інформацію про його вартість та суму сплаченого податку. Тому нотаріуси, як і інші суб'єкти інформаційно-аналітичного забезпечення, сприяють реалізації обов'язків платників податків.» [166]³¹

²⁹ [166] Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні [Електронний ресурс] / Р. А. Сидорук // Право і суспільство. - 2015. - № 5. - С. 150-157. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2015_5_28. - С. 152.

³⁰ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. - 2011. - № 13-14. - Ст. 112.

³¹ [166] Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні [Електронний ресурс] / Р. А. Сидорук // Право і суспільство. - 2015. - № 5. - С. 150-157. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2015_5_28. - С. 152.

Особи, що сприяють сплаті податків, мають специфічну податкову правосуб'єктність, відмінну від правосуб'єктності платників та податкових агентів. Такі суб'єкти за наявності нормативно встановлених умов виступають учасниками податкових правовідносин і належать до особливої групи суб'єктів податкових правовідносин. При цьому актуальним постає питання: в площині яких інтересів переважно лежить їх функціональне призначення – інтересів платника чи контролюючого органу? Податкові відносини характеризуються нерівністю сторін, переважанням імперативного методу регулювання та пріоритетом інтересів держави й територіальних громад над інтересами інших їх учасників. Утім, особи, що сприяють сплаті податків не є уособленням держави, як це відбувається із контролюючими органами. Такі особи безсторонньо діють у рамках нормативних приписів. З цих позицій неправильно говорити про відстоювання ними інтересів держави. Водночас навряд чи можна стверджувати про лобіювання цією категорією учасників податкових відносин інтересів платника – для цього у них нема мотивації. Отже, можна зробити висновок, що категорія осіб, що сприяють сплаті податків, характеризується відносною незалежністю та наявністю власної специфічної податкової правосуб'єктності.

В. Ф. Євтушенко вказує, що досягнення публічно-правової цілі (сплати податку) висуває на перше місце обов'язки осіб, які сприяють сплаті податків. Він справедливо підкреслює, що через законодавче закріплення цих обов'язків держава визначає способи участі інших осіб в процесі виконання податкового обов'язку. У свою чергу, права даної групи суб'єктів носять похідний щодо їх обов'язку характер, оскільки вони обумовлені необхідністю сприяння сплаті податків [44, с. 50].³²

Характеризуючи осіб, що сприяють сплаті податків та зборів, А. В. Бризгалін вказує на наявність притаманної їм системоутворюючої

³² [44] Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов: дис. канд. юрид. наук: 12.00.14 / В. Ф. Евтушенко. - Москва, 2006. - 182 с.

ознаки – вони сприяють чи забезпечують належне виконання обов’язків і реалізацію прав платників податків та зборів і уповноважених органів. До кола цих осіб вчений відносить: кредитні організації, податкових агентів, збирачів податків, суди, арбітражні суди, приватних нотаріусів, державні органи зв’язку, статистики та ін. [95, с. 397-406].³³ Безумовно, всі названі вченим суб’єкти тією або іншою мірою впливають чи можуть впливати на реалізацію платниками податкового обов’язку, але це не означає обов’язкової участі всіх названих суб’єктів у податкових відносинах. Наприклад, суди й державні виконавці вступають у податкові відносини тільки за наявності делікту з приводу сплати податків або зборів. Приватні нотаріуси, з одного боку, є самозайнятими особами та мають реалізовувати власний податковий обов’язок, з другого – вони сприяють правильній реалізації податкового обов’язку іншими фізичними особами при здійсненні операцій з нерухомістю. І лише в цьому випадку їх можна віднести до категорії осіб, що сприяють сплаті податку. Отже, запропонована А. В. Брызгаліним ознака не має системоутворюючого характеру, а лише вказує на можливість участі окремих категорій осіб у податкових відносинах.

У науковій літературі звертається увага на проблеми, що виникають при розмежуванні суб’єктів, що сприяють сплаті податків, і осіб, які сприяють здійсненню податкового контролю. Пояснюється це тим, що перші здатні одночасно реалізувати і приватні, і публічні інтереси. Деякі автори підкреслюють, що крім осіб, які сприяють сплаті податків, до суб’єктів інформаційно-аналітичного забезпечення в податковому праві відносяться також органи та особи, діяльність яких охоплюється в основному податково-контрольними правовідносинами. При цьому наголошується, що податкові правовідносини за участю осіб, що сприяють сплаті податків, характеризуються складністю суб’єктного складу. Як відомо, податкові відносини виникають між платниками податків та зборів і державою або

³³ [95] Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред А. В. Брызгалина. - М. : Аналитика - Пресс, 1998. - 506 с.

територіальною громадою (залежно від типу платежу – загальнодержавного або місцевого). Отже, обов'язковими учасниками цих відносин завжди є платник та контролюючий орган як представник держави. Це обов'язкові учасники податкових відносин. Особи, що сприяють сплаті податків є третім суб'єктом. Податкові правовідносини не можуть виникати між державою в особі контролюючих органів та суб'єктами, що сприяють сплаті обов'язкових платежів, без участі платника. Крім того, необхідний комплекс нормативних та фактичних підстав для реалізації їх правосуб'єктності, а кінцевою ціллю участі даних осіб у податкових правовідносинах є належне виконання податкового обов'язку і надходження сум податків та зборів до відповідних бюджетів.[166]³⁴

Характеризуючи осіб, що сприяють сплаті податків, потрібно враховувати й те, яким чином позиціонувати суб'єктів, діяльність яких зводиться до фактичного збирання податків і зборів. У науковій літературі ці особи отримали назву «збирачів податків». На переконання Д. В. Вінницького, у вирішенні проблем щодо збирачів податків необхідно виходити зі змісту діяльності збирачів податків – прийняття від платника податків коштів як їх оплати і перерахування цих коштів у бюджет відповідного рівня. У зв'язку із цим вчений до збирачів податків відносить державні органи, органи місцевого самоврядування та інших уповноважених органів і посадових осіб, а також банки [21, 119-120].³⁵ І.І. Кучеров визначає збирачів податків як суб'єктів публічного або приватного права, на яких відповідно до законодавства покладено обов'язок з прийняття від платників грошових коштів для сплати податків та перерахуванню їх у бюджет [74, 284].³⁶

³⁴ [166] Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні [Електронний ресурс] / Р. А. Сидорук // Право і суспільство. - 2015. - № 5. - С. 150-157. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2015_5_28. – С. 156-157.

³⁵ [21] Винницький Д.В. Субъекты налогового права Российской Федерации: дис.... канд. юрид. наук: 12.00.12 / Д.В. Винницький. - Екатеринбург, 1999. - 180 с.

³⁶ [74] Кучеров И. И. Теория налогов и сборов: правовые аспекты / И.И. Кучеров. - М.: ЮрИнфоР, 2009. - 473 с.

Більш розгорнуто характеризує збирачів податків М. П. Кучерявенко, який до їх кола відносить: а) підприємства (установи, організації), що утримують та перераховують до бюджету податки із сум, які виплачуються фізичним особам; б) підприємства (установи, організації), що утримують та перераховують до бюджету податки з доходів від акцій, облігацій та інших цінних паперів, що належать підприємству, від участі на паях в інших підприємствах; в) підприємства (установи, організації), що утримують та перераховують до бюджету податки з доходів, одержаних іноземними юридичними особами. При цьому, на переконання М. П. Кучерявенка, «податковий агент» та «збирач податків» – це пов’язані поняття, які позначають іноді тих же суб’єктів – підприємства, установи, організації, на які відповідно до законодавства покладено обов’язок утримувати суми податків із платників податків та перераховувати їх у бюджет. Вчений наголошує, що функції збирачів з приймання платежів доповнюються функціями із здійснення контролю за сплатою податків та зборів платниками. Цим він обґрунтовує подвійну роль збирачів податків, які, з одного боку, виконують фіскальні функції контролю за платником податків, а з другого — підконтрольні податковим органам при виконанні своїх обов’язків з перерахування сум податків та зборів, що надійшли їм від платників [78].³⁷ Ми не можемо погодитись з такою позицією через наявність декількох принципових моментів.

По-перше, принциповою різницею між податковими агентами і збирачами податків є нормативне закріплення визначення цих осіб. У чинному Податковому кодексі України міститься окрема стаття, якою надається визначення поняття «податковий агент», в той час як роз’яснення змісту поняття «збирачі податків» у цьому нормативному акті немає. Раніше збирачі податків визначалися податковим законодавством Російської Федерації, де у ст. 25 Податкового кодексу Російської Федерації були вказані особи, які слід

³⁷ [78] Кучерявенко М.П. Податкове право: підручн. / М.П. Кучерявенко. - Х.: Право, 2013. - 536 с.

відносити до збирачів податків. В українському податковому законодавстві такого взагалі ніколи не було.

По-друге, різним є функціональне призначення зазначених осіб. Основна функція збирачів податків – акумулювати та передавати до відповідного бюджету сплачену платником або податковим агентом суму податку або збору. Відповідно до ст. 18 Податкового кодексу України податковим агентом визнається особа, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. [115]³⁸ Тобто функції, які вони виконують, значно ширші, ніж збирачів податків, адже вони мають і обчислити, і утримати, і перерахувати суму податку, і навіть скласти й подати до контролюючого органу податкову звітність. Саме у функціональному призначенні полягає основоположна відмінність податкових агентів від збирачів податків.

Виходячи з цього, збирачів податків можна віднести лише до кола осіб, що сприяють сплаті податків і зборів. При цьому потрібно пам'ятати про подвійність правового статусу осіб, які сприяють сплаті податків та зборів. З цих позицій нам імпонує відмежування І. І. Кучеровим осіб, що сприяють сплаті податків, від осіб, що сприяють податковому адмініструванню [73, с. 88].³⁹ Підтримуючи таку точку зору Р. А. Сидорук справедливо звертає увагу на мету діяльності цих учасників податкових відносин: «...призначення першої групи полягає у забезпеченні належного виконання прав і обов'язків платників податків, другої - реалізація інтересів держави і муніципальних утворень. Так, до першої групи автор відносить податкових агентів, банки і збирачів податків, а до другої - органи реєстрації, експертів, спеціалістів,

³⁸ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

³⁹ [73] Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций / И. И. Кучеров. - М. : Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2001. - 307 с.

перекладачів, понятих і свідків. Але важко погодитися з точкою зору вченого щодо визнання осіб другої групи суб'єктами податкового права, оскільки їх участь не пов'язана зі справлянням податків та зборів. Наприклад, при здійсненні податкового контролю, коли необхідні спеціальні знання в певній галузі, в ПКУ передбачена можливість залучення експерта на договірних засадах. Питання договорів регулюються цивільним законодавством.» [166]⁴⁰

1.2. Незалежна професійна діяльність як критерій виокремлення самозайнятих осіб серед зобов'язаних учасників податкових відносин.

Одним з найбільш затребуваних на сьогодні є аналіз реалізації податкового обов'язку самозайнятими особами. Виходячи з пп. 14.1.226 п.14. 1. Ст. 14 Податкового кодексу України, самозайняті особи - це платники податків, які є фізичними особами-підприємцями або здійснюють незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах цієї підприємницької чи незалежної професійної діяльності. [115]⁴¹ Таким чином, статус самозайнятої особи характеризується кількома особливостями: а) є фізичною особою; б) здійснює підприємницьку діяльність; в) здійснює особливу - незалежну підприємницьку діяльність, характер і види якої визначені податковим законодавством; г) не може суміщати два статуси в умовах подібної діяльності (бути ще й працівником в межах цієї підприємницької чи незалежної професійної діяльності). Остання особливість, що характеризує самозайнятих осіб, деталізує ще й ту обставину, що особи, які провадять незалежну професійну діяльність не повинні бути працівниками чи підприємцями, і можуть використовувати найману працю не більше ніж чотирьох працівників.

⁴⁰ [166] Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні [Електронний ресурс] / Р. А. Сидорук // Право і суспільство. - 2015. - № 5. - С. 150-157. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2015_5_28. – С. 151-152.

⁴¹ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 // Відомості Верховної Ради України, 2011, N 13-14 (08.04.2011), ст. 112

Перш за все, треба враховувати, що в податково-правовому сенсі навряд чи може цікавити визначення та дослідження змісту незалежної професійної діяльності. Потребує розгляду регулювання відносин оподаткування, зокрема, висвітлення двох його важливих аспектів. По-перше, які податково-правові наслідки тягне така діяльність (а в нашій ситуації, фактично, буде йтися не про власне діяльність, а про об'єкти, отримані як наслідок такої діяльності). По-друге, які особи належать до тих, хто провадить подібну діяльність, та в чому особливість саме податкової реєстрації та легалізації таких учасників податкових відносин.

Незалежна професійна діяльність передбачає декілька принципових особливостей: а) характеризує активну поведінку виключно фізичних осіб; б) стосується специфічних напрямків діяльності людини (наукова, літературна, артистична, художня, викладацька і т.д.); в) характеризує діяльність осіб із спеціальними знаннями та навичками (лікарі, приватні нотаріуси, адвокати, аудитори, бухгалтери і т.д.); г) визначається з урахуванням певних обмежень (особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем; особа використовує найману працю не більше ніж чотирьох фізичних осіб). Відповідно до пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, вважається самозайнятою особою за умови, що вона не є працівником у межах підприємницької діяльності чи незалежної професійної діяльності.

Особи, які відповідають наведеним ознакам та провадять діяльність, що характеризуються подібними ознаками, належать до спеціальних суб'єктів податкових правовідносин, осіб, справляння податків якими пов'язано з незалежною професійною діяльністю. Слід акцентувати увагу на тому, що сплата податку, збору чи іншого обов'язкового платежу є безумовно важливим чинником для реалізації публічного інтересу держави та територіальної громади. Це зрозуміло, бо таким шляхом формується фінансово забезпечена підстава виконання соціальних завдань та функцій адміністративно-територіальних утворень, та й взагалі засади існування не лише держави, а й

суспільства в цілому. В той же час, не можна зосереджувати увагу виключно на сплаті податку й ототожнювати його із податковим обов'язком у цілому.

Самозайняті особи відповідно до вимог чинного податкового законодавства підлягають реєстрації. На переконання Д. О. Жарововича, реєстрація як самозайнятої особи необхідна для того, щоб не бути притягнутою до юридичної відповідальності за отримання доходів від здійснення господарської діяльності. При цьому вчений зазначає, що податкове законодавство України надає таку можливість лише адвокатам, приватним нотаріусам, судовим експертам та іншим особам, умовою ведення незалежної професійної діяльності яких згідно з законом є державна реєстрація такої діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності. З огляду на це Д. О. Жаровович ставить резонне запитання – як характеризувати діяльність особи, яка здійснює продаж вирощених у власному господарстві овочів або виготовлених самостійно виробів народного мистецтва: незалежна професійна діяльність, приватне підприємництво, промисел чи індивідуальна трудова діяльність? Який уповноважений державний орган у цьому випадку буде видавати дозвіл на таку діяльність, і навіщо він (дозвіл) взагалі потрібен? [48]⁴²

Для того, щоб надати відповідь на ці запитання, варто визначитися із самою суттю незалежної професійної діяльності. Діяльність будь-якої фізичної особи, спрямовану на отримання заробітку, можна розглядати як зайнятість. О. Грабовська пише, що відносини у сфері зайнятості населення регулюють багато нормативно-правових актів. Варто погодитись із вченою, яка стверджує що ієрархічну структуру нормативних актів, що регулюють зайнятість населення, очолює Конституція України, ст. 43 якої передбачає право кожної

⁴² [48] Жоравович Д. О. Правові аспекти визначення статусу самозайнятої особи [Електронний ресурс] / Д. О. Жоравович // Форум права. - 2012. - № 3. - С. 190-195. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index. - С. 190.

особи на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку вона вільно обирає або на яку вільно погоджується. «Роль держави полягає у створенні умов для повного здійснення громадянами права на працю, гарантіях рівних можливостей вибору професії та роду трудової діяльності, підготовки й перепідготовки кадрів відповідно до суспільних потреб. Основний Закон надає громадянам право на соціальний захист, що включає матеріальне забезпечення їх у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин. Це право гарантується загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням за рахунок страхових внесків громадян, підприємств, установ і організацій, а також бюджетних та інших джерел соціального забезпечення.» [34]⁴³

Аналізуючи Конституцію України з огляду досліджуваного предмета варто звернути увагу й на інші положення, що регулюють зайнятість. Так, держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, соціальну спрямованість економіки (ст.13), кожна людина має право на вільний та всебічний розвиток своєї особистості (ст.23), кожен має право на результати своєї інтелектуальної й творчої діяльності (ст.41), кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом (ст.42), право на достатній життєвий рівень для себе і своєї сім'ї (ст.48), а також право заробляти собі на життя працею, яку вона вільно обирає (ст.43), кожному гарантується свобода літературної, художньої, наукової і технічної творчості (ст.54). [48, 66]⁴⁴

⁴³ [34] Грабовецька О. Нормативно-правове забезпечення самозайнятості населення: реалії і проблеми [Електронний ресурс] / О. Грабовецька // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. - 2015. - Вип. 20. - С. 126–132. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/rarpsu_2015_20_25 – С. 127-128.

⁴⁴ [48] Жоравович Д. О. Правові аспекти визначення статусу самозайнятої особи [Електронний ресурс] / Д. О. Жоравович // Форум права. - 2012. - № 3. - С. 190-195. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index. – С. 190-191.; Конституція України : від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

На переконання окремих вчених положення чинного законодавства України щодо визначення самозайнятих осіб та незалежної професійної діяльності звужують конституційні свободи громадянина, у тому числі право на вибір виду та роду діяльності. Д. О. Жоравович з цього приводу пропонує розширити визначення самозайнятої особи, доповнивши їх перелік особами, які здійснюють індивідуальну трудову діяльність. Під терміном «індивідуальна трудова діяльність» вчений пропонує вважати незалежну професійну діяльність фізичної особи за умови, що така особа не є працівником у межах такої діяльності або фізичною особою-підприємцем та не використовує найману працю інших осіб. [48]⁴⁵ У цілому подібне визначення узгоджується із наявними в податковому законодавстві нормами, але незрозумілою є мета таких змін – вони нічого нового не врегулюють.

Відповідно до норм Закону України «Про зайнятість населення» від 01.03.1991 р. № 803-ХІІ до зайнятого населення України відносяться окрім працюючих по найму також громадяни, які самостійно забезпечують себе роботою, включаючи підприємців та осіб, зайнятих індивідуальною трудовою діяльністю чи творчою діяльністю (ст.1). При цьому потрібно звернути увагу на кардинальні зміни, що відбулися у 2013 році. Зокрема, оновлений міст ст. 4 даного нормативного акту. Наразі замість терміну «індивідуальна трудова діяльність» використовується словосполучення «особи, які забезпечують себе роботою самостійно та мають доходи від такої зайнятості». [139]⁴⁶ Не включає до кола зайнятого населення даний Закон лише іноземців та осіб без громадянства, які перебувають в Україні і зайнятість яких пов'язана із забезпеченням діяльності іноземних посольств і місій або виконанням своїх професійних чи трудових обов'язків перед роботодавцем – нерезидентом. Отже, перелік осіб, визначених у Податковому кодексі України

⁴⁵ [48] Жоравович Д. О. Правові аспекти визначення статусу самозайнятої особи [Електронний ресурс] / Д. О. Жоравович // Форум права. - 2012. - № 3. - С. 190-195. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index. – С. 194-195.

⁴⁶ [139] Про зайнятість населення : Закон України № 5067-VI від 05.07.2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 24. – Ст. 243.

самозайнятими, є «зайнятим населенням» за термінологією Закону України «Про зайнятість населення».

Відповідно до положень цього зайнятість – це не заборонена законодавством діяльність осіб, пов'язана із задоволенням їх особистих та суспільних потреб з метою одержання доходу (заробітної плати) у грошовій, або іншій формі, а також діяльність членів однієї сім'ї, які здійснюють господарську діяльність, або працюють у суб'єктів господарювання, заснованих на їх власності, у тому числі безоплатно. Правові, економічні та організаційні засади реалізації державної політики у сфері зайнятості населення, гарантії держави щодо захисту прав громадян на працю та реалізації їхніх прав на соціальний захист від безробіття також визначаються цим Законом. Його редакція від 2012 року містить низку нових положень щодо визначення статусу безробітного, категорій громадян, які мають додаткові гарантії у сприянні працевлаштуванню, розширення можливостей для підвищення конкурентоспроможності молоді, запровадження системи стимулювання роботодавців у працевлаштуванні громадян, які недостатньо конкурентоспроможні на ринку праці, надання послуг з посередництва у працевлаштуванні тощо. [139]⁴⁷

До зайнятого населення в Україні належать громадяни нашої країни, які проживають на її території на законних підставах. По-перше, це працюючі за наймом на умовах повного або неповного робочого дня (тижня) на підприємствах, установах, організаціях незалежно від форм власності, у міжнародних та іноземних організаціях в Україні. По-друге, це громадяни, які самостійно забезпечують себе роботою, включаючи підприємців, осіб, зайнятих індивідуальною трудовою діяльністю, творчою діяльністю, члени кооперативів, фермери та члени їхніх сімей, які беруть участь у виробництві. По-третє, до зайнятого населення прирівнюються непрацюючі працездатні

⁴⁷ [139] Про зайнятість населення : Закон України № 5067-VI від 05.07.2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 24. – Ст. 243.

особи, які фактично здійснюють догляд за дитиною-інвалідом, інвалідом I групи або за особою похилого віку, яка за висновком медичного закладу потребує постійного стороннього догляду або досягла 80-річного віку, та отримують допомогу, компенсацію та/або надбавку відповідно до законодавства. По-четверте, зайнятими вважаються батьки - вихователі дитячих будинків сімейного типу, прийомні батьки, якщо вони отримують грошове забезпечення відповідно до законодавства. По-п'яте, до зайнятого населення відносяться особи, які проживають разом з інвалідом I чи II групи внаслідок психічного розладу, який за висновком лікарської комісії медичного закладу потребує постійного стороннього догляду, та одержують грошову допомогу на догляд за ним відповідно до законодавства. [139]⁴⁸

Як стверджує О. Грабовецька, розвиток самозайнятості населення залежить від дії нормативно-правових чинників, основними серед яких є: стабільність законодавчої бази, правові норми організації і дисциплінування самозайнятості. Зазначені чинники регулюють виробничі, трудові і розподільчі відносини. При цьому вчена вказує, що нестабільність, постійна змінюваність законодавчої, особливо податкової бази, нечіткість, а часто й протиріччя, заплутаність нормативно-правових положень утруднюють розвиток окремі угоди самозайнятості населення. Значні труднощі створює і сам порядок юридичної реєстрації приватного підприємця і підприємства. На її переконання, відсутні необхідні закони щодо особистого підсобного сільського господарства, приватного підприємства, самозайнятості в нових умовах господарювання. [34]⁴⁹

Характеризуючи самозайнятість сільського населення, Г. І. Купалова наголошує на тому, що на поширеність самозайнятості впливають

⁴⁸ [139] Про зайнятість населення : Закон України № 5067-VI від 05.07.2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 24. – Ст. 243.

⁴⁹ [34] Грабовецька О. Нормативно-правове забезпечення самозайнятості населення: реалії і проблеми [Електронний ресурс] / О. Грабовецька // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. - 2015. - Вип. 20. - С. 126–132. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/rarpsu_2015_20_25.

психологічні фактори, що характеризують ставлення до самостійної праці. До них належать: психологічна готовність, бажання людей самостійно працювати, вести власну справу, наявність лідерських якостей, сприйняття ринкових реформ [70, с. 11].⁵⁰ Варто погодитись з О. Грабовецькою та Г. І. Купаловою в тому, що в умовах дефіциту робочих місць розв'язання проблеми ліквідації безробіття набуває особливого значення. Дане питання є першочерговим завданням не тільки для законодавчих і виконавчих органів, але і для органів місцевого самоврядування, громадських організацій. О. Грабовецька справедливо зазначає, що наразі широкі можливості для активізації самозайнятості населення і особливо в сільській місцевості мають об'єднані територіальні громади, що утворюються згідно із Законом «Про об'єднані територіальні громади». Політика територіальної децентралізації передбачає і широкі повноваження органів місцевого самоврядування, які повинні вишукувати можливості залучення до суспільно корисної праці якомога більшої кількості незайнятих, що дасть можливість наповнювати бюджети територіальних громад. [34]⁵¹

Важливе значення реалізація політики розвитку самозайнятості населення матиме і в фінансово-правовому аспекті. Разом із задоволенням власних потреб населення розвиток самозайнятості сприятиме підвищенню надходжень до бюджетів різних рівнів. Цілком природно, що ефективність роботи самозайнятої особи вище, ніж ефективність роботи працівника за наймом. Отже, надходження від оподаткування самозайнятих осіб мають бути більшими, адже така особа заінтересована у підвищенні власних економічних й фінансових показників.

⁵⁰ [70] Купалова Г.І. Соціально-економічний аналіз само зайнятості сільського населення: методологічні та практичні аспекти //Зайнятість та ринок праці. Вип. 17 Київ,2002. -С 3-13.

⁵¹ [34] Грабовецька О. Нормативно-правове забезпечення самозайнятості населення: реалії і проблеми [Електронний ресурс] / О. Грабовецька // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. - 2015. - Вип. 20. - С. 126–132. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/rarpsu_2015_20_25 – С. 130.

Окрім Конституції України та Закону України «Про зайнятість населення» визначення осіб, які забезпечують себе роботою самостійно, міститься у ст. 19 та ст. 35 Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності». Ними вважаються особи, які займаються адвокатською, нотаріальною, творчою та іншою діяльністю, пов'язаною з отриманням доходу безпосередньо від цієї діяльності, члени фермерського господарства, особистого селянського господарства, якщо вони не є найманими працівниками. [138]⁵²

Не можна не звернути увагу і на аналіз самозайнятості населення, який наводить Г. Гаврюшенко на матеріалі зарубіжного досвіду. Він зазначає, що державне сприяння розвитку малого підприємництва в зарубіжних економічно розвинутих країнах світу спочатку розвивалося як захід боротьби з безробіттям і загостренням соціальної напруженості. Для цього, підкреслює вчений, у багатьох країнах затверджувалися спеціальні цільові державні програми підтримки та розвитку підприємництва, які, у першу чергу, були орієнтовані на найменш конкурентоспроможних на ринку праці суб'єктів: громадян, які тривалий час були безробітними, людей з інвалідністю, молодь тощо. Уперше такі програми розвитку та підтримки індивідуального підприємництва з'явилися в Європі в 1970-1980 р.р. На середину 1980-х р.р. подібні програми діяли в 17 країнах світу: Австралії, Бельгії, Канаді, Данії, Фінляндії, Франції, Німеччині, Великій Британії, Греції, Ірландії, Італії, Люксембурзі, Нідерландах, Норвегії, Португалії, Іспанії та Швеції. Стратегічною метою цих програм була ініціація створення малих підприємств силами самих безробітних шляхом надання їм технічної та консультативної допомоги, кредитів, грантів та різноманітних пільг для створення та розвитку

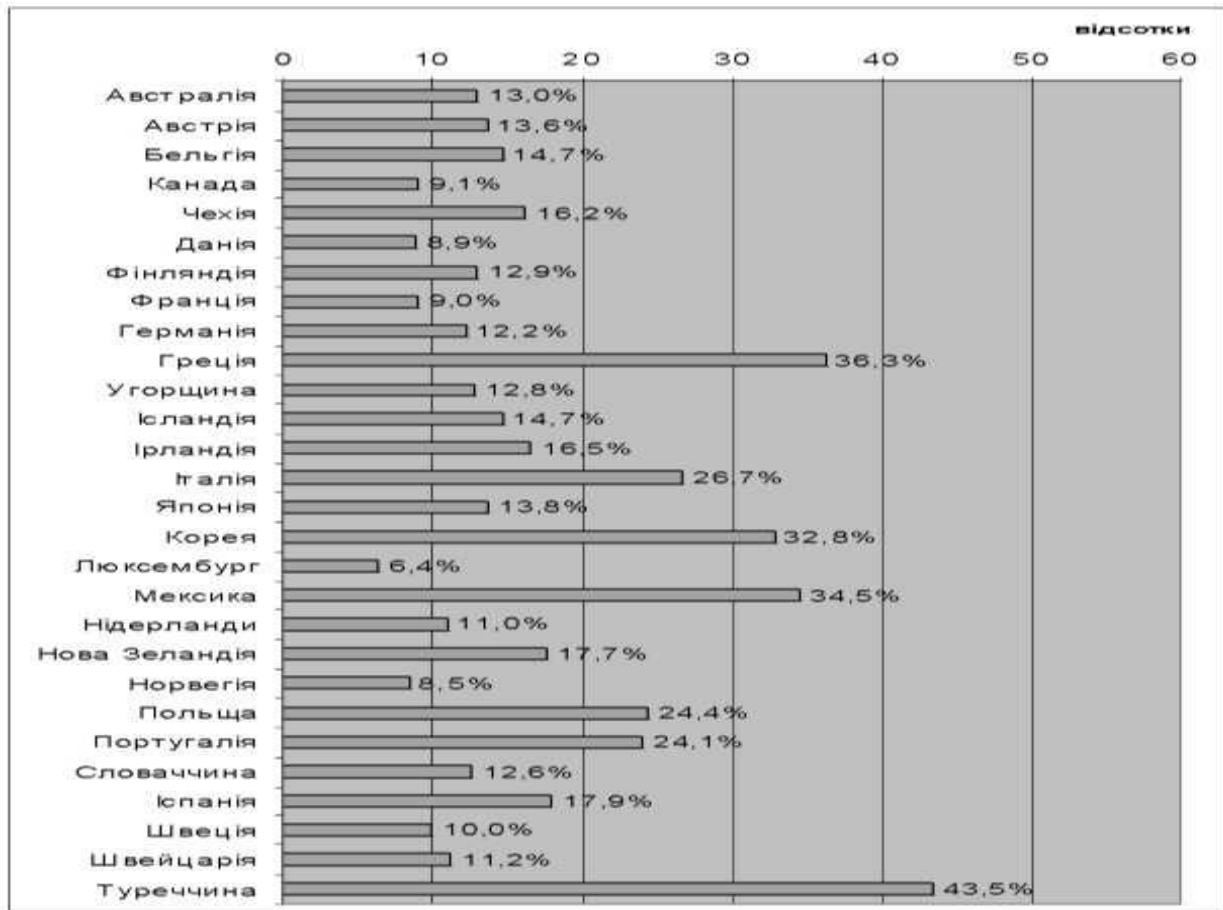
⁵² [138] Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності : Закон України № 1105-XIV від 23.09.1999 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 46-47. – Ст. 403.

їхніх підприємств. Для прикладу Г. Гаврюшенко наводить Францію, де ще в 1979 р. було реалізовано програму розвитку самозайнятості для безробітних громадян, яка передбачала формування «стартового капіталу» для організації індивідуальної підприємницької діяльності шляхом одноразової виплати всієї суми допомоги з безробіття. При цьому за даною програмою надавалася можливість об'єднання декількох видів індивідуальної допомоги з безробіття з метою формування суми, достатньої для створення нового малого підприємства. [25]⁵³

До аналізу поширення самозайнятості в зарубіжних країнах світу вдається Г. Гаврюшенко. Вона зазначає, що в економічно розвинутих зарубіжних країнах світу з високим рівнем доходу на душу населення (Австрія, Бельгія, Канада, Франція, Німеччина, Люксембург тощо) рівень самозайнятості є значно нижчим, ніж у країнах з відносно невисоким рівнем доходів на душу населення (Греція, Корея, Мексика, Турція). Це може пояснюватися як відносно високим рівнем безробіття і недостатньою кількістю вільних робочих місць у країнах з невисоким рівнем доходів на душу населення, так і прагненням населення цих країн до здобуття певної економічної незалежності. [25]⁵⁴ Ілюструє вчена поширення самозайнятості в зарубіжних країнах такою діаграмою:

⁵³ [25] Гаврюшенко Г. Зарубіжний досвід розвитку підприємницької діяльності та самозайнятості серед людей з інвалідністю[Електронний ресурс] / Г. Гаврюшенко // Україна: аспекти праці. - 2013. - №4. - С. 45-50. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uap_2013_4_10 – С. 46

⁵⁴ [25] Гаврюшенко Г. Зарубіжний досвід розвитку підприємницької діяльності та самозайнятості серед людей з інвалідністю[Електронний ресурс] / Г. Гаврюшенко // Україна: аспекти праці. - 2013. - №4. - С. 45-50. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uap_2013_4_10 – С. 47.



Діаграма 1. Самозайнятість у різних країнах світу.

Ми дозволили собі процитувати дану діаграму не тільки тому, що вона дає широке уявлення про самозайнятість як явище, що існує у світі, а й тому, що вона становить науковий інтерес як матеріал для подальших узагальнень щодо генези самозайнятості як виду трудової діяльності.

У науковій літературі часом індивідуальну трудову діяльність ототожнюють з приватним підприємництвом [162, с.26].⁵⁵ Інші вчені наводять аргументи проти такого підходу: «По-перше, індивідуальна трудова діяльність - це, насамперед, трудова діяльність особи, яка працює сама на себе і отримує доходи з метою задоволення своїх власних потреб. По-друге, термін «індивідуальна трудова діяльність» був введений на теренах колишнього СРСР у період перебудови Законом СРСР від 19.11.1986 р. «Про індивідуальну трудову діяльність», під якою розумілася суспільно корисна діяльність

⁵⁵ [162] Саниахметова Н. О. Підприємницьке право : навч. посібник / Н. О. Саниахметова. – К. : А. С. К., 2001. – 704 с.

громадян з виробництва товарів та надання платних послуг, не пов'язана з їх трудовими відносинами з державними, кооперативними, іншими громадськими підприємствами, установами, організаціями і громадянами, а також внутрішньо- колгоспними трудовими відносинами (ст.1). Порівнюючи індивідуальну трудову діяльність і приватну підприємницьку діяльність, слід зазначити, що основною відмінною ознакою останньої буде систематичність здійснення та мета отримання прибутку. Доходи, отримані від індивідуальної трудової діяльності, можуть мати несистематичний характер та спрямовані, насамперед, на покриття затрат та задоволення власних потреб.» [48]⁵⁶

Д. О. Жоравович підкреслює, що визначення незалежної професійної діяльності дається у податковому законодавстві шляхом переліку видів діяльності, у яких фізична особа бере участь, і цей перелік не має вичерпного характеру: «...незалежною професійною діяльністю можна вважати будь-яку, подібну до вищеназваних, діяльність фізичної особи за умови, що така особа не є працівником у межах такої діяльності або фізичною особою-підприємцем та використовує найману працю не більше чотирьох фізичних осіб. Виходячи з вищенаведеного, індивідуальною трудовою діяльністю можна вважати незалежну професійну діяльність фізичної особи за умови, що така особа не є працівником у межах такої діяльності або фізичною особою - підприємцем та не використовує найману працю інших осіб.» [48]⁵⁷

Визначення самозайнятої особи зустрічається в різних нормативно-правових актах України. Так, у наказі Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів)», який наразі втратив чинність, самозайнятою особою - платником податків вважалася фізична особа, яка є підприємцем або здійснює незалежну

⁵⁶ [48] Жоравович Д. О. Правові аспекти визначення статусу самозайнятої особи [Електронний ресурс] / Д. О. Жоравович // Форум права. - 2012. - № 3. - С. 190-195. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index. - С. 191.

⁵⁷ [48] Жоравович Д. О. Правові аспекти визначення статусу самозайнятої особи [Електронний ресурс] / Д. О. Жоравович // Форум права. - 2012. - № 3. - С. 190-195. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index. - С. 192.

професійну діяльність та не є найманою особою у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності. При цьому незалежна професійна діяльність полягає в участі фізичних осіб у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, так само як діяльності лікарів (у тому числі стоматологів, зубних техніків), адвокатів, приватних нотаріусів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів та помічників зазначених осіб або осіб, зайнятих релігійною (місіонерською) діяльністю, іншій подібній діяльності за умови якщо такі особи не є найманими працівниками чи підприємцями, які прирівнюються до найманої особи. [144]⁵⁸

У Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб», який був чинним з 2004 року до 2010 року включно, під терміном самозайнята особа розумівся платник податку, який є суб'єктом підприємницької діяльності або здійснює незалежну професійну діяльність та не є найманою особою у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності. [152]⁵⁹ Цим же Законом надавалося визначення незалежній професійній діяльності, під якою слід було вважати діяльність, що полягає в участі фізичних осіб у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, так само як діяльності лікарів (у тому числі стоматологів, зубних техніків), адвокатів, приватних нотаріусів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів та помічників зазначених осіб або осіб, зайнятих релігійною (місіонерською) діяльністю, іншій подібній діяльності, за умови якщо такі особи не є найманими працівниками чи суб'єктами підприємницької діяльності, які прирівнюються до найманої особи. [152]⁶⁰

⁵⁸ [144] Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів) : Наказ Державної податкової адміністрації України № 80 від 19.02.1998 р. // Офіційний вісник України. – 1998. – № 11. – Ст. 431.

⁵⁹ [152] Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України № 889-IV від 22.05.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

⁶⁰ [152] Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України № 889-IV від 22.05.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

Наразі у п.п. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України надаються подібні до попередніх визначення термінів «самозайнята особа» та «незалежна професійна діяльність»: «самозайнята особа - 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. Незалежна професійна діяльність - участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, 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 чотирьох фізичних осіб» [115, 142]⁶¹.

Поняття «незалежна професійна діяльність» так само деталізоване законодавцем. Заняття цією діяльністю охоплює: участь фізособи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності; діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів; заняття особи релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю [115]⁶². Виходячи з цього визначення, серед осіб, які мають юридичну освіту, тільки адвокати і нотаріуси можуть бути віднесені до осіб, які займаються незалежною професійною діяльністю. Особливістю реалізації статусу цих осіб є узгодження прав і обов'язків, які характеризують їх власний податковий

⁶¹ [115, 142] П. 14.1.226 Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112. ; п. 1.7 Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів та визнання такими, що втратили чинність, наказів Державної податкової адміністрації України : Наказ Державної податкової адміністрації України № 979 від 22.12.2010 р. // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 56.

⁶² [115] пп. 14.1.226 п.14.1 ст. 14 Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

обов'язок, та прав і обов'язків, що виражають їх статус представника платника податків.

Таким чином, власні податкові обов'язки кореспондуються у самозайнятих осіб з делегованими їм повноваженнями податкових агентів. Згідно з п. 178.2 ст. 178 Податкового кодексу України доходи, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності, оподатковуються за ставкою 18%. При цьому до податкової реформи ставка була диференційована і в разі, якщо щомісячний дохід не перевищував 10 мінімальних заробітних плат, застосовувалася ставка 15%, а якщо цей рубіж перевищувався – 17%, яка застосовувалася до різниці між доходом і документально підтвердженими витратами, отриманими в рамках здійснення незалежної професійної діяльності.

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

Особливістю оподаткування осіб, які займаються професійною діяльністю, є також і те, що суб'єкти господарювання при виплаті таким особам доходів, безпосередньо пов'язаних з їх діяльністю, не утримують податок із джерела виплати. Таким чином, на них не поширюється статус податкових агентів таких осіб. Для цього необхідне надання такою фізичною особою копії свідоцтва про взяття її на податковий облік як особи, що здійснює незалежну професійну діяльність.

Чинне податкове законодавство виходить з розмежування між фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності та особами, які

займаються незалежною професійною діяльністю[115]⁶³. Зважаючи на це, до витрат, які не зменшують оподатковуваний прибуток підприємств, відносяться витрати, понесені у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), а також інших матеріальних і нематеріальних активів. Важливо мати на увазі, що дані операції повинні бути пов'язані з 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 провадить діяльність у сфері інформатизації.

Не можна вважати, що поняття «незалежна професійна діяльність» є новелою чинного Податкового кодексу України. Його вперше було закріплено в 2003 році у Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» [152]⁶⁴. 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 ін.), адвокатів, приватних нотаріусів, аудиторів, бухгалтерів, оцінювачів, інженерів, архітекторів, помічників зазначених осіб або осіб, зайнятих релігійною (місіонерською) діяльністю чи іншою подібною діяльністю.

До 2005 року 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

⁶³ [115] пп. 139.1.12 п.139.1 ст. 139 Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

⁶⁴ [152] Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003 р. – № 37 – Ст. 308.

протягом певного періоду часу. Такий часовий термін дорівнював одному місячному податковому періоду⁶⁵. Таким чином, отримані доходи включалися до об'єкта оподаткування за тими ж підставами, як і заробітна плата, що і породжувало ідентичні податкові наслідки.

Низка суперечностей була пов'язана з розбіжностями у визначенні змісту та наслідків формування об'єкта оподаткування. Особливої гостроти цьому надавало використання оціночних понять та категорій. З 2003 року до доходів фізичної особи включалася звичайна вартість майна. Таке майно мало передаватися за дорученням платником податку іншій особі. В той же час йшлося не про всі випадки передачі майна, а лише про випадки, якщо умови такого доручення передбачали можливість продажу або відчуження такого майна. Показово, що Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб», 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» [151]⁶⁶. При цьому низка колізій в 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 і т.д.), то це неможливо було застосовувати до фізичних осіб. Результат діяльності останніх міг пов'язуватись з поняттям доходу, а не прибутку. Саме тому і правові наслідки в окремих випадках розрізнялись.

Більш того, суперечності виникали і стосовно використання таких понять, як звичайна вартість та звичайна ціна. Іноді їх застосовували як синоніми, а в деяких випадках контролюючі органи бачили в них принципові розбіжності. При визначенні звичайної вартості в багатьох випадках

⁶⁵ [152] а.2 п. 1.8 ст. 1 : Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003 р. – № 37 – Ст. 308.

⁶⁶ [151] Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР // Відомості Вкровоної Рвди України. – 1995 р. – № 4. – Ст. 28.

залишався невизначеним момент виникнення доходу у відносинах між довірителем і повіреним, якщо предметом односторонньої угоди (доручення) є відчуження майна. Правові наслідки нотаріального завірення відповідної угоди між довірителем 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 з метою оподаткування, межі допуску до цієї інформації податкових органів.

З 2006-2007 років було принципово скореговано порядок оподаткування операцій з реалізації об'єктів рухомого майна, спадщини. Стосовно 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, що застосовувались при оподаткуванні доходів, отриманих у виді 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 року порядок оподаткування спадщини було змінено. Спадкоємці першого ступеня споріднення при одержанні будь-якого об'єкта спадщини звільняються від сплати податку. При одержанні спадщини іншими спадкоємцями-резидентами (тобто членами родини другого ступеня споріднення чи інших спадкоємців-резидентів) податок сплачувався за ставкою 5 відсотків від вартості об'єкта.

Таким чином було закладено основу для подальшого розвитку податкового законодавства – урахуванням особливостей інших податкових обов'язків. Запровадження оподаткування нерухомості обумовило увагу не лише до виконання самозайнятими особами (нотаріусами, адвокатами і т.д.) власних податкових обов'язків, але і реалізації ними обов'язків податкового

агента. У низці випадків застосовувались звичайні засоби розрахунку вартості майнового об'єкта. Водночас це не виключало і застосування методу аналога продажів. Для його використання необхідно визначитися, яка нерухомість є «аналогічною», які критерії для встановлення цієї аналогічності доцільно обирати. При цьому, реалізуючи представницькі функції в оподаткуванні, нотаріуси іноді фіксували 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 з проблем, що досить тривалий час стримувала введення податку на нерухомість в Україні. На сьогодні дії контролюючих органів мають узгоджуватись з органами, які безпосередньо визначають методики 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[115]⁶⁷. Але навряд чи такий висновок можна вважати остаточним.

В той же час дуже гостро постають питання стосовно реалізації повноважень такого органу. Справа в тому, що вони мають поєднувати або обов'язково узгоджувати не лише ведення такого реєстру нерухомості, але й інвентерізацію майна, підстави застосування корегувальних коефіцієнтів.

⁶⁷ [115] Ст. 256 Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

Останні мають враховувати знакові положення, що мають впливати на вартість майна: а) територіальне знаходження такого об'єкту; б) характер будинку, який свідчить про комфортність житла; в) характер використання такого житла (проживання чи аренда) і т.д. 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. Зауважимо, що обов'язок подавати за місцем свого перебування бухгалтерську звітність відповідно до вимог, установлених Федеральним законом[102]⁶⁸, у Російській Федерації тепер поширюється тільки на організації. Для індивідуальних підприємців, нотаріусів, що займаються приватною практикою, адвокатів, що заснували адвокатський кабінет, замість цього встановлений обов'язок подавати на запит податкового органа за місцем свого проживання книгу обліку доходів і видатків і господарських операцій. В Україні на сьогодні такого припису немає.

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 та підтвердження цілісності даних в електронній формі. Використання цього засобу фіксації не змінює порядку підписання договорів та інших документів, установленого законом для вчинення правочинів у письмовій формі. Нотаріальні дії із засвідчення справжності електронного цифрового підпису на електронних документах вчиняються відповідно до порядку, встановленого законом[141]⁶⁹. Ним визначено вимоги до застосування

⁶⁸ [102] п. 2 ст. 13 О бухгалтерском учете : Федеральный Закон Российской Федерации от 21.11.1996 № 129-ФЗ.

⁶⁹ [141] Про затвердження Порядку застосування електронного цифрового підпису органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами,

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.

З економічної точки зору, самозайнятість (в англійській мові - «Self-employment») - одна з форм трудової зайнятості, що передбачає самостійну організацію власної трудової діяльності, самостійне розпорядження вигодами від цієї діяльності та несення всіх пов'язаних із нею ризиків [91].⁷⁰ Виходячи з цього, О. І. Бас пропонує розрізняти терміни «самозайнятість» та «самозайнята особа», і пояснює: «поки це в процесі спроб, ризиків та досліджень, то це самозайнятість. А коли вже налагоджена робота, коли вже постійний прибуток, тоді можна називати себе «самозайнятою особою»». [9]⁷¹

Н. Ортікова приділяє більше уваги етимології терміну «самозайнятість», встановлюючи при цьому його семантичну спільність у різних європейських мовах: «цей термін походить із латинської мови, проте лексичні поля різних

установами та організаціями державної форми власності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 р. № 1452 // Офіційний вісник України. – 2004. – №44. – Ст. 2894.

⁷⁰ [91] Матеріал з Вікіпедії - вільної енциклопедії. Список областей України за наявним населенням та Самозайнята особа. 2013 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org>

⁷¹ [9] Бас О. І. Особливості самозайнятості сільського населення у сфері туризму. [Електронний ресурс] / О. І. Бас // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Сер. : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2013. – Вип. 181(2). – С. 27-33. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnau_econ_2013_181\(2\)__7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnau_econ_2013_181(2)__7). – С. 31.

мов містять його тією мірою, якою конструюють подібні слова з двох різних полів. За аналогією з іншими національними науками додавання до слова «зайнятість» префіксу «само» слугує для опису несхожих реалій термінами зі збіжними коренями. Наприклад, самозайнятість (самостійна зайнятість): *англійською* - self-employment (self-employment); *німецькою* - selbststandige Tätigkeit (робота на себе), від Selbständigkeit - незалежний, самостійний; sich selbstständig, selbständig machen - стати самозайнятим; *іспанською* - trabajo por cuenta propia (autoempleo); *французькою* - l'auto-emploi (auto-emploi) та ін. В такий спосіб, власне, й долають національну культурну специфічність науки. В узагальненому вигляді самозайнятість (самостійна зайнятість) - це незалежна трудова діяльність /самостійне виробництво товарів і послуг без залучення найманої праці поза традиційними організаційними/професійними структурами та зовнішнім контролем» [105, 160, 192].⁷²

К. В. Гнатенко пропонує взагалі закріпити визначення поняття «самозайнята особа» в окремому нормативно-правовому акті або ж шляхом внесення відповідних змін до Податкового кодексу України, визначивши при цьому конкретний перелік осіб, які належать до такої категорії задля уникнення в майбутньому неоднозначних трактувань при розгляді спірних моментів у частині захисту прав та свобод самозайнятих осіб. До цієї категорії, на переконання вченого, потрібно відносити всіх осіб, що займаються незалежною професійною діяльністю без отримання свідоцтва фізичної особи-підприємця, осіб, що реалізують продукцію власних фермерських господарств

⁷² [105, 160, 192] Ортікова Н.В. Залучення безробітних до підприємницької діяльності: досвід, організація, методика : Навчально-методична розробка / Н.В. Ортікова. - К. : ПК ДСЗУ, 2003. - 37 с.; Самозайнятість : Соціологія і психологія [Текст] : навчальний посібник для вузів / ред. Ю. Ф. Пачковський. – К. : Каравела, 2009. – 760 с.; Шевчук А.В. Самозанятость в информационной экономике: основные понятия и типы / А.В. Шевчук // Экономическая социология. - 2008. - Т. 9. №1. - С. 51- 64.

без залучення найманої праці (окрім близьких родичів), осіб, що займаються фрілансом із допомогою мережі Інтернет тощо[29]⁷³.

У країнах Європи під самозайнятістю розуміється така комерційна діяльність, яка здійснюється виключно за рахунок власної робочої сили й на себе, а не від імені роботодавця та за наймом у нього. Відповідно до сумісної на міжнародному рівні Європейської системи рахунків 1995 (ЄСКА), пізніше - Європейської системи рахунків (надалі - «ЄСР 2010» або «ЄСР») до неї віднесено працівників, що працюють поза наймом, та неоплачуваних сімейних працівників (за австрійським, швейцарським та ін. законодавствами) [45].⁷⁴

О. І. Жорнова, аналізуючи європейський досвід самозайнятості, вказує, що у ФРН як самостійну роботу інтерпретовано як будь-яку діяльність, що не стосується оплачуваної роботи за наймом. Це стало наслідками проведеної широкомасштабної реформи соціального законодавства в 1975 році та закріплено в новій редакції Соціального кодексу, зокрема у книзі четвертій («Положення про соціальне страхування», 1976 р.). Основними ознаками такої діяльності є: самоініційованість, на свій розсуд, власними засобами та обладнанням, які є у розпорядженні, а також витрачаючи власний оборотний капітал, використовуючи персонал відповідно до власних потреб та власними рекламними й набутими можливостями, покладаючи відповідальність за наслідки тільки на себе та ін. [49].⁷⁵

На переконання вченої реалізована самостійна зайнятість тягне реструктуризацію не тільки феномену традиційної праці, але й власне зайнятості як комплексу множинних дій для залучення/втягування

⁷³ [29] Гнатенко К. В. Напрями удосконалення соціального захисту самозайнятих осіб [Електронний ресурс] / К. В. Гнатенко // Прикарпатський юридичний вісник. - 2016. - Вип. 1. - С. 104-106. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pjuv_2016_1_23. – С. 105.

⁷⁴ [45] Європейська система рахунків - ЄСР 2010 / ГЛАВА 1 Загальні риси і основні принципи // https://www.lb.lt/n22873/esa_2010-en_book.pdf

⁷⁵ [49] Жорнова О. І. Психологія самозайнятості на теренах України як наукова проблема та запит практики [Електронний ресурс] / О. І. Жорнова // Психологічні науки: проблеми і здобутки. - 2015. - Вип. 8. - С. 58-81. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pnpz_2015_8_6. – С.62-63.

працевдатного населення в господарську діяльність в інтересах суспільства. Вона підкреслює, що як самостійний феномен в економічній, соціологічній науках та менеджменті досліджене родове щодо самозайнятості явище - зайнятість як результат попиту та пропозицій щодо праці, а також робочої сили, законодавчих та нормативно-правових документів, які регулюють найм і звільнення працівника, умов і змісту праці, встановленого рівня заробітної платні, соціальних пільг, кадрової політики та всіх форм підготовки й перепідготовки найманих працівників [49, с. 119-123].⁷⁶

Як вважає О. І. Жорнова, самозайнятість як оригінальний феномен найбільше розібрана в філософських, економічних, соціологічних науках та менеджменті й пов'язана із спроможністю забезпечити не тільки сталий розвиток суспільству, але й процвітання її суб'єктам при несхожості напрямів, змісту, методів та, зрозуміло, рівня їхнього благополуччя. Іншими словами, самозайнятість в країнах ЄС та країнах-лідерах валового доходу, на ринку праці, ін. визнано найбільш продуктивним способом стабілізації, благополуччя при максимальному врахуванні індивідуальних потреб, здібностей, інтересів, досвіду та ін. Насамкінець вчена робить таке узагальнення: «самостійна зайнятість являє можливість для індивідів установити свій власний графік, працювати, коли вони хочуть, не відповідати ні перед ким і, вірогідно, бодай в такий спосіб стати багатим» [50].⁷⁷

Вбачається доцільним розглянути проблему визначення ефективності діяльності самозайнятих осіб, співвідношення їх діяльності з іншими різновидами зайнятості з позицій європейського досвіду. Але спочатку з'ясуємо ставлення законодавця та наукової спільноти до феномену

⁷⁶ [49] Жорнова О. І. Психологія самозайнятості на теренах України як наукова проблема та запит практики [Електронний ресурс] / О. І. Жорнова // Психологічні науки: проблеми і здобутки. - 2015. - Вип. 8. - С. 58-81. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pnpz_2015_8_6. - С.62-63.

⁷⁷ [50] Жорнова О. Новочасні атрибути виробництва та особливості професійної підготовки студентів технічних університетів / Ольга Жорнова // Вища школа. - 2009. - № 1. - С. 67-75.

самозайнятості в Україні. Нормами Конституції України всім забезпечується свобода вибору виду та роду діяльності. При цьому постає питання : чи можна забезпечити право фізичної особи вільно обирати – займатися індивідуальною трудовою діяльністю чи стати приватним підприємцем з відповідними правовими наслідками? На переконання деяких вчених фізичній особі, яка здійснює несистематичну діяльність з метою задоволення власних потреб, статус підприємця не потрібен (додаткові облік та звітність про результати такої діяльності, перевірки з боку контролюючих органів, складний порядок реєстрації припинення підприємницької діяльності тощо), такій особі зручніше задекларувати свої доходи та сплатити податки у загальному порядку оподаткування доходів фізичних осіб. «В інтересах держави створити такі умови, щоб фізична особа, котра провадить комерційну діяльність, була зацікавлена змінити свій статус самозайнятої особи на статус підприємця. Це доцільно робити шляхом коригування ставок оподаткування доходів фізичних осіб залежно від їх розміру та систематичності отримання від здійснення діяльності, щоб фізичній особі, яка систематично отримує прибутки було економічно не вигідно залишатися на загальній системі оподаткування доходів фізичних осіб»[48]⁷⁸. Проаналізуємо більш детально таку пропозицію.

На перший погляд, важливо забезпечити стале надходження коштів у вигляді податків і зборів, адже це – головна мета оподаткування. Водночас, потрібно пам'ятати про фактори, що зумовлюють виникнення податкового обов'язку. Відповідно до норм ст. 22 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника

⁷⁸ [48] Жоравович Д. О. Правові аспекти визначення статусу самозайнятої особи [Електронний ресурс] / Д. О. Жоравович // Форум права. - 2012. - № 3. - С. 190-195. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index. – С. 194.

податкового обов'язку. [115]⁷⁹ Таким чином, саме об'єкт оподаткування зумовлює виникнення податкового обов'язку. Цією ж статтею визначено й перелік об'єктів оподаткування.

Отже, виходячи з логіки даної статті Податкового кодексу України за відсутності об'єкта податковий обов'язок виникати не може. Саме така логіка закладена у механізми майже всіх податків, які сплачуються, зокрема й самозайнятими особами. Винятком з цього правила є застосування спеціального податкового режиму у формі сплати єдиного податку. Відповідно до ст. 11 Податкового кодексу України спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. При цьому спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів тощо. [115]⁸⁰

Системний аналіз норм Глави 1 Розділу 14 Податкового кодексу України дозволяє зробити висновок, що юридичним фактом, який зумовлює виникнення податкового обов'язку для платників єдиного податку може бути не наявність об'єкту оподаткування, а отримання спеціального податково-правового статусу. Так, платники єдиного податку 1 та 2 групи мають сплачувати його у фіксованому розмірі – 10 відсотків розміру прожиткового мінімуму для першої групи та 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати для другої групи. Отримання доходу як одного з різновидів об'єкта оподаткування в даному випадку не має значення для виникнення податкового обов'язку. Це важливо і для самозайнятих осіб, адже відповідно до п.п. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України самозайнятою особою визнається, зокрема, платник податку, який є фізичною особою – підприємцем.

⁷⁹ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

⁸⁰ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

1.3. Види самозайнятих осіб та їх облік

Серед зобов'язаних осіб, правосуб'єктність яких формується переважно за рахунок податкових обов'язків, варто виокремити коло осіб, для яких умовою діяльності є обов'язкова її державна реєстрація у відповідному уповноваженому органі. Серед самозайнятих осіб, які відносяться до цієї групи суб'єктів, найбільш яскравим прикладом є особи, які обов'язково мають отримати свідоцтво про реєстрацію чи інший документ (дозвіл, сертифікат тощо), що підтверджує їх право на ведення незалежної професійної діяльності. Перш за все це стосується нотаріусів та адвокатів. Так, відповідно до Закону України «Про нотаріат» нотаріальна діяльність здійснюється за умови реєстрації приватної нотаріальної діяльності органами Міністерства юстиції України. [150]⁸¹ Подібний припис міститься і в Законі України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», згідно з яким адвокати мають право здійснювати адвокатську діяльність за умови одержання свідоцтва на право займатися адвокатською діяльністю. [126]⁸²

Конструкція податкового обов'язку вже досить тривалий час знаходиться в центрі уваги дослідників податкового права. [121, 110, 81]⁸³ Принципове питання, стосовно якого тривалий час точаться дебати, полягає в тому, на яку конструкцію має спиратися податково-правове регулювання – обов'язок чи зобов'язання. Відштовхуючись від імперативної природи податкових відносин, переважна більшість фахівців дотримується конструкції обов'язку, хоча слушні аргументи є і у представників іншої сторони спору.

⁸¹ [150] Про нотаріат : Закон України № 3425-ХІІ від 02.09.1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 39. – Ст. 383.

⁸² [126] Про адвокатуру та адвокатську діяльність : Закон України № 5076-VI від 05.07.2012 // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 27. – Ст. 282.

⁸³ [121, 110, 81] Порохов Е. В Теория налоговых обязательств: учебное пособие / Е. В. Порохов. – Алматы : Жеті Жаргы, 2001. – 168 с.; Пепеляев С. Г. Законы о налогах: элементы структуры / С. Г. Пепеляев. – Москва : СВЕА, 1995. – 26 с.; Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т. 3 : Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас; Право, 2005. – 600 с.

Хотілося б звернути увагу на те, що законодавець не додає ясності в цій ситуації. Справа в тому, що в Податковому кодексі використовуються як конструкція податкового обов'язку, [115]⁸⁴ так і конструкція податкового зобов'язання[115]⁸⁵. Правда, треба враховувати, що в останньому значенні, фактично, йдеться про суму податку, яку має перерахувати платник до бюджету.

Не зупиняючись на аналізі дослідження правової природи податкового обов'язку, маємо наголосити на тому, що усталеним є підхід щодо триланковості податкового обов'язку в широкому сенсі. Останній складається із обов'язку обліку, сплати та звітності. Саме тому зводити виконання податкового обов'язку хоча і до найважливішого, але все ж таки одного із трьох складових не зовсім коректно. Виходячи з цього, аналіз реалізації податкового обов'язку особами, які здійснюють незалежну професійну діяльність, доцільно будувати за складовими податкового обов'язку в широкому сенсі.

Відповідно до п.п. 16.1.1. п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України платник податків зобов'язаний стати на облік в контролюючих органах. [115]⁸⁶ Під платниками податків законодавець розуміє фізичних осіб (резидентів і нерезидентів України), юридичних осіб (резидентів і нерезидентів України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів. [115]⁸⁷ Облік платників податків здійснюється в порядку, встановленому законодавством України,

⁸⁴ [115] Ст.ст. 36-38 Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

⁸⁵ [115] Ст. 14 Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

⁸⁶ [115] пп. 16.1.1 Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

⁸⁷ [115] п. 15.1 ст. 15 Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

причому він може носити як індивідуальний, так і консолідований характер, тобто кожен з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами. Характеристика обліку платника податків має подвійний характер: з одного боку, податковий облік - це перша складова цілісної конструкції податкового обов'язку. З іншого боку, податковий облік – це один з методів податкового контролю.

Мабуть, певні підстави для такого розуміння податкового обліку пов'язані з визначенням суб'єкта, що переважно здійснює цю діяльність. При податковому обліку як складовій частині податкового обов'язку законодавчо врегульована, насамперед, поведінка, активні дії платника податків. Безумовно, не можна зводити це в абсолют. При постановці на облік або внесенні змін до податкових реєстрів дії платників податків узгоджуються з діями контролюючих органів, які ведуть відповідні реєстри, приймають і реєструють необхідні дані про платника податків. Однак, активні дії контролюючих органів у переважній більшості є похідними від виконання облікових обов'язків платників податкових зборів. Податковий облік як реалізація методу податкового контролю пов'язаний з активними діями саме контролюючих органів. Знову-таки похідним і залежним у цій ситуації буде вже поведінка платника, який був змушений реагувати на зауваження та висновки суб'єкта владних повноважень.

Облік платників податків можна визначити як сукупність певних стадій, що охоплюють відповідні процедури регулювання облікових дій представників як владної, так і зобов'язаної сторони податкових правовідносин. Податкова реєстрація стосується всіх осіб, що легалізують себе як учасники податкових правовідносин, тобто зареєструватися як платники податків зобов'язані всі особи, у яких виник або може виникнути податковий обов'язок. Вони підлягають реєстрації або взяттю на облік в контролюючих органах.

При цьому подібна реєстрація повинна здійснюватися: а) за основним місцем обліку – їх місцем проживання; б) за неосновним місцем обліку –

місцем розташування (реєстрації) їх рухомого і нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або за допомогою яких провадиться діяльність. Реалізуючи облікові обов'язки, платник податків зобов'язаний: 1) стати на облік у відповідних органах за основним та неосновним місцем обліку; 2) повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, в органи за місцезнаходженням таких об'єктів. На підставі цього формуються відомості про фізичну особу - платника податків, які включаються до відповідного податкового реєстру.

Фізичні особи - підприємці та особи, які провадять незалежну професійну діяльність, реєструються як самозайняті особи. [115]⁸⁸ Така реєстрація контролюючими органами здійснюється за місцем їх державної реєстрації на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців».[137]⁸⁹ Наслідками таких облікових дій є отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право таких фізосіб на незалежну професійну діяльність. Отримання подібного свідоцтва якраз і є юридичним фактом, що породжує обов'язок спеціальної реєстрації. Законодавець закріплює навіть певні часові рамки постановки на податковий облік вже такого спеціального суб'єкта оподаткування - протягом 10 календарних днів після реєстрації. Набувши статусу спеціального суб'єкта, самозайняті особи зобов'язані стати на облік у контролюючому органі за місцем свого постійного проживання.

Обов'язковому обліку в органах державної податкової служби підлягають і фізичні особи – підприємці, і фізичні особи, що провадять

⁸⁸ [115] ст. 65 Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

⁸⁹ [137] Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців : Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003 р. – № 31. – Ст. 263

незалежну професійну діяльність. Така вимога не виключає ситуації, коли фізична особа – підприємець одночасно займається і незалежною професійною діяльністю. При цьому така особа, яка, фактично, суміщує обидва статуси, обліковується в податкових органах як фізична особа – підприємець та додатково реєструватися як самозайнята особа не повинна.

Основні засади формування та інформаційного наповнення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків визначені в статті 70 «Державний реєстр фізичних осіб - платників податків» Податкового кодексу України. [115]⁹⁰ Не пізніше наступного робочого дня з дати державної реєстрації фізичної особи - підприємця державний реєстратор має передати до органів статистики, податкового органу та Пенсійного фонду України повідомлення про проведення державної реєстрації фізичної особи – підприємця. [137]⁹¹

Самозайнятих осіб враховують у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків за допомогою внесення записів про державну реєстрацію або припинення підприємницької діяльності, незалежної професійної діяльності, перереєстрацію, постановку на облік, зняття з обліку, внесення змін стосовно самозайнятої особи, а також вчинення інших дій. [115, 123]⁹² Реєстр самозайнятих осіб є складовою частиною Державного реєстру фізичних осіб - платників податків. Останній включає такі відомості про державну реєстрацію та взяття на облік фізичних осіб - підприємців та осіб, які проводять незалежну професійну діяльність. Сукупність цих відомостей складають: а) дата, номери записів, свідоцтв та інших документів, а також підстави для державної реєстрації, реєстрації та взяття на облік, припинення

⁹⁰ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

⁹¹ [137] Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців : Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV // Відомості Верховної Ради України. - 2003 р.- № 31.- Ст. 263

⁹² [115, 123] п. 65.2 ст. 65 Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.; Порядок обліку платників податків і зборів : Наказ Державної податкової адміністрації України від 22.12.2010 № 979 // Офіційний вісник України. - 2011 р. - № 1. – Ст. 56.

підприємницької чи незалежної професійної діяльності, інші реєстраційні дані; б) інформація про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік змін даних про особу, заміну чи продовження дії довідок про взяття на облік; в) місце провадження діяльності, телефони та інша додаткова інформація для зв'язку з фізичною особою - підприємцем чи особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність; г) види діяльності; д) система оподаткування із зазначенням періодів її дії. Реєстрація фізичної особи у Державному реєстрі здійснюється на підставі облікової картки, якою присвоюється реєстраційний номер. У деяких випадках мова може йти про серію та номер паспорта, за якими ідентифікується зобов'язана особа. Це стосується, перш за все, тих платників податків, які через свої релігійні переконання відмовляються приймати реєстраційний номер облікової картки платника податків. Вони використовуються органами державної влади та органами місцевого самоврядування, юридичними особами незалежно від організаційно-правових форм. Зважаючи на це, подібними відомостями оперують і установи Національного банку України, банки та інші фінансові установи, біржі, особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, фізичні особи - підприємці, а також фізичні особи в усіх документах, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків.

Безумовно, надані відомості платником не є раз і назавжди однаковими. Законодавець виходить із закріплення обов'язку не лише зареєструватись, але і вносити відповідні зміни до реєстрів. Ці зміни стосуються інформації про: а) прізвище, ім'я, по батькові платника; б) місце проживання; в) місце обліку (назва податкового органу, в якому платник податків перебуває на обліку). Самозайнята особа повинна звернутися до відповідного органу та надати документи, що підтверджують зміни, які відбулися стосовно неї. При цьому обов'язково додається і оригінал старої довідки. Фактично, це робиться для порівняння відомостей, що можна розглядати як проведення певної податкової перевірки. Результатом даного звернення є підготовка й видача платником податків нової довідки. Вона відображає остаточні відомості щодо нього, на

підставі яких особа залишає за собою право справляти податковий обов'язок у спеціальному режимі.

Дещо інші процедури встановлює законодавець для здійснення дій самозайнятою особою при внесенні змін щодо обліку. Якщо постановка на облік передбачає 10-денний строк для звернення до податкових органів, то при зміні відомостей вже зареєстрованої самозайнятої особи такий термін значно більший. Він складає місяць для подання документів, які підтверджують зміни в облікових даних платника. Перебіг цього строку починається з дня виникнення таких змін, які містяться у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків та набувають чинності з дня внесення відповідного запису до такого реєстру. [140]⁹³

Процедури податкового обліку припускають фіксацію і документування певних дій платника податків. Для цього формується облікова справа, що складається з реєстраційної та звітної частин. Реєстраційна частина включає документи, необхідні для взяття на облік платника податків; документи, які подаються самим платником податків; документи, що надходять стосовно цього платника податків від органів державної реєстрації, статистики, інших державних органів, від установ, банків. Причому ці документи можуть і повинні стосуватися трьох моментів: 1) моменту реєстрації платника податків і всіх відомостей, що характеризують його; 2) діяльності платника податку протягом всього контрольованого періоду; 3) моменту і підстав ліквідації платника податків. Звітна частина облікової справи платника податків охоплює документи, що надаються переважно самим платником податків і включає податкові декларації, звіти, розрахунки, інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, які подаються платником у період його діяльності.

⁹³ [140] 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 України від 17.12.2010 р. № 954 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 2. – Ст. 131.

Податковий номер платника податків зазначається у всіх свідоцтвах, довідках, патентах, в інших документах або повідомленнях, що видаються платнику податків. Цей номер не змінюється протягом усього періоду перебування платника податків на обліку. В єдиному випадку можлива зміна номера, коли мова йде про реєстраційний номер облікової картки платника податків. Після зняття з обліку платника податків податковий номер анулюється і в подальшому більше не використовується.

Коли ми говоримо про податковий облік платників податків, ми маємо на увазі не цілісну конструкцію податкового обліку, а лише одну із двох складових його механізму. Податковий облік включає як облік зобов'язаних осіб, так і облік об'єктів оподаткування (який дуже часто збігається з бухгалтерським обліком). У даному разі нас цікавить облік осіб, які виступають якості спеціальні суб'єкти податкових правовідносин. Взяття на облік фізичних осіб, які не є підприємцями та здійснюють незалежну професійну діяльність, здійснюється за місцем постійного проживання. [142]⁹⁴ Обов'язковою умовою такої діяльності є державна реєстрація її у відповідному уповноваженому органі. Отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності, і є тим юридичним фактом, з якого відбуваються певні правові наслідки стосовно такої особи – вона переходить до спеціальних режимів справляння податкового обов'язку.

Щодо цього законодавче регулювання передбачає певну комплексну межу застосування цивільного і податкового законодавства: узгодження державної і податкової реєстрації. Протягом 10 календарних днів після державної реєстрації незалежної професійної діяльності у відповідному

⁹⁴ [142] Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів та визнання такими, що втратили чинність, наказів Державної податкової адміністрації України» від 22.12.2010 № 979 // Офіційний вісник України. - 2011 р. - № 1. – ст. 56

уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), така особа має пройти процедуру податкової реєстрації. При цьому їй необхідно подати особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до податкового органу низку документів. Документи подаються за місцем постійного проживання особи. Вичерпний перелік таких документів містить:

- а) заяву за формою № 5-ОПП;
- б) копію реєстраційного посвідчення про реєстрацію приватної нотаріальної діяльності, якщо заявник є приватним нотаріусом;
- в) копію свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю, якщо заявник є адвокатом, який займається адвокатською діяльністю індивідуально та не зареєстрований як фізична особа – підприємець;
- г) копію свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта, якщо заявником є судовий експерт, який не є працівником державної спеціалізованої установи та отримав право самостійно здійснювати судово-експертну діяльність.

При поданні зазначених документів надаються виключно їх оригінали.

Довідка про взяття на облік платника податків надсилається (видається) фізичній особі, яка здійснює незалежну професійну діяльність, наступного робочого дня з дня взяття на облік. Такій особі довідка про взяття на облік платника податків видається податковим органом із зазначенням строку. Такий строк вказується, якщо він зазначений у свідоцтві про реєстрацію чи іншому документі (дозволі, сертифікаті тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності. З моменту виникнення змін у даних про фізичну особу, які зазначаються у довідці про взяття на облік, така довідка підлягає заміні.

Довідка з органів державної податкової служби про взяття на облік самозайнятих осіб надається на певний строк. У лівій верхній частині довідки про взяття на облік платника податків робиться спеціальний запис «Довідка дійсна до», де і зазначається відповідна дата. Таке оформлення довідки має місце, коли для зайняття незалежною професійною діяльністю необхідною умовою є видача свідоцтва про реєстрацію чи інший документ (дозвіл,

сертифікат тощо). Наявність такої довідки підтверджує право на провадження незалежної професійної діяльності певного виду. Строк дії довідки про взяття на облік таких осіб не може перевищувати строку, вказаного у відповідному дозволі, свідоцтві чи сертифікаті.

Фізична особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність, для взяття на облік зобов'язана подати за місцем свого постійного проживання певний набір документів в оригіналі: заяву; копію реєстраційного свідоцтва про реєстрацію приватної нотаріальної діяльності, якщо заявник є приватним нотаріусом; копію свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю, якщо заявник є адвокатом, який займається адвокатською діяльністю індивідуально та не зареєстрований як фізична особа-підприємець; копію свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта, якщо заявник - судовий експерт, який не є працівником державної спеціалізованої установи, отримав право самостійно здійснювати судово-експертну діяльність. При цьому законодавець встановлює і чітко визначений період для подачі таких документів - 10 календарних днів після державної реєстрації незалежної професійної діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката і т. п.), які підтверджують право фізичної особи на здійснення такої діяльності.

Взяття на облік зазначених осіб здійснюється не пізніше наступного робочого дня з дня отримання від них документів. Контролюючий орган передає їм довідку про взяття їх на облік. При встановленні тимчасових рамок на здійснення незалежної професійної діяльності у свідоцтві про реєстрацію чи іншому документі (дозволі, сертифікаті і т. п.), який підтверджує право фізичної особи на здійснення незалежної професійної діяльності, вказаний термін повторюється і в довідці. У ній перед прізвищем, ім'ям та по батькові такої особи обов'язково зазначається вид його професійної діяльності (приватний нотаріус, адвокат і т. д.). У випадках, якщо місце провадження діяльності адвоката або нотаріуса не збігаються з місцем проживання, то такі

особи повинні стати на облік за неосновним місцем обліку, тобто за місцезнаходженням свого робочого місця.

Факт реєстрації платником податків податково-правового статусу самозайнятої особи суттєво впливає на порядок її оподаткування податком на доходи фізичних осіб. 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. Це ще один із доводів щодо обов'язковості поставки на податковий облік всіх без винятку самозайнятих осіб. Статтею 178 Податкового кодексу України встановлено, що фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, подають податкову декларацію за результатами звітного року у строки, передбачені для платників податку на доходи фізичних осіб. Під час виплати суб'єктами господарювання - податковими агентами, фізичним особам, які провадять незалежну професійну діяльність, доходів, безпосередньо пов'язаних з такою діяльністю, податок на доходи у джерела виплати не утримується в разі надання такою фізичною особою копії довідки про взяття її на податковий облік як фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність. [115]⁹⁵

При аналізі реєстраційних процедур варто звернути увагу на те, як держава ставиться до діяльності самозайнятих осіб, яку політику вона веде – підтримки або обмеження. З цього приводу Г. Гаврюшенко зазначає, що характерною рисою багатьох державних програм підтримки розвитку підприємництва, які реалізуються в зарубіжних країнах світу, є те, що ці програми передбачають обов'язкову наявність у суб'єктів, які бажають розпочати бізнес, певної суми власних заощаджень. Наприклад, за британською моделлю розвитку самозайнятості — EAS — охочі відкрити власний бізнес повинні мати не менше 1000 євро особистих заощаджень для інвестування цих коштів у свій

⁹⁵ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

бізнес. Вчений вказує, що згідно з бельгійською програмою, особисті заощадження суб'єкта, який виявив бажання відкрити власну справу, повинні складати не менше 50,0% від розміру кредиту, який йому може бути наданий для цих цілей. Подібна норма діє і в Новосибірській області (Російська Федерація): інвалідам, які перебувають на обліку в службі зайнятості й виявили бажання розпочати власний бізнес, надається субсидія в розмірі 50,0% від кошторису бізнес-плану, а інші 50,0% підприємець-початківець має внести з власних заощаджень. [157]⁹⁶ Варто погодитись із вченим, на переконання якого із поліпшенням економічної ситуації державна підтримка малого підприємництва та самозайнятості стала виступати як самостійний захід, націлений на демократизацію ринкових відносин та формування середнього класу як основного носія суспільних соціально-економічних перетворень. [25]⁹⁷

Відомим засобом підтримки малого бізнесу в економічно розвинутих країнах є надання підприємствам малого бізнесу дешевих кредитів. У Німеччині пільгові кредити для малого бізнесу надаються під 4,0-6,0% річних, а у США — під 9,0% річних. Це у два-три рази нижче, ніж зазвичай становить відсоток банківської ставки при отриманні кредиту. У Південній Кореї нещодавно керівництвом банків було прийняте рішення, що не менше 35,0% усіх кредитів мають надаватися саме малим підприємствам.[25]⁹⁸

Розмірковуючи про мету запровадження можливості займатися самозайнятістю, варто погодитися з позицією вчених, які вважають, що

⁹⁶ [157] Развитие самозанятости в странах Европейского Союза и США — Режим доступа: http://www.vneshmarket.ru/content/document_r_A4F92072-2395-4116-96E5-EE76169118C7.html

⁹⁷ [25] Гаврюшенко Г. Зарубіжний досвід розвитку підприємницької діяльності та самозайнятості серед людей з інвалідністю[Електронний ресурс] / Г. Гаврюшенко // Україна: аспекти праці. - 2013. - №4. - С. 45-50. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uap_2013_4_10 – С. 47.

⁹⁸ [25] Гаврюшенко Г. Зарубіжний досвід розвитку підприємницької діяльності та самозайнятості серед людей з інвалідністю[Електронний ресурс] / Г. Гаврюшенко // Україна: аспекти праці. - 2013. - №4. - С. 45-50. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uap_2013_4_10 – С. 48.

законодавче забезпечення як напрям підтримки малого бізнесу націлене, перш за все, на усунення бюрократичних перешкод при організації та веденні підприємницької діяльності. О. Й. Лесько звертає увагу на те, що в багатьох економічно розвинутих країнах реєстрація малого підприємства є простою та швидкою процедурою. «Наприклад, в Іспанії підприємець отримує підтвердження своєї реєстрації вже через добу після подання документів. Сама реєстрація відбувається в режимі «одного вікна». Необхідно також зауважити, що в зарубіжних економічно розвинутих країнах контролюючі функції держави після початку роботи малих підприємств зведено до мінімуму». [84]⁹⁹ Останнього часу подібну конструкцію намагалася запровадити Верховна Рада України.

З 2014 року в Україні активізувалися заходи з проведення податкової реформи. Так, відповідно до норм Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [129]¹⁰⁰ було заборонено проводити податкові перевірки без дозволу Уряду або заявки самого суб'єкта господарювання протягом 2015-2016 рр. підприємств, установ та організацій, фізичних осіб - підприємців з обсягом доходу до 20 млн. грн. за попередній календарний рік. У цьому, на наш погляд, прослідковується державний вектор на підтримку малого підприємництва та самозайнятих осіб.

Водночас варто враховувати динаміку подібних заборон. Так, відповідно до норм зазначеного Закону таке обмеження не поширюється з 1 липня 2015 року на перевірки платників єдиного податку другої і третьої (фізичні особи - підприємці) груп, крім тих, які здійснюють діяльність на ринках, продаж товарів у дрібнороздрібній торговельній мережі через засоби пересувної

⁹⁹ [84] Лесько О. Й. Соціально-економічні проблеми зайнятості та професійної реабілітації осіб з обмеженими фізичними можливостями. Монографія / О. Й. Лесько. — Вінниця: УНІВЕРСУМ-Вінниця, 2004. — 244 с.

¹⁰⁰ [129] Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України № 71-VIII від 28.12.2014 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 7-9. – Ст. 55.

мережі, за винятком платників єдиного податку, визначених пунктом 27 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, з питань дотримання порядку застосування реєстраторів розрахункових операцій. Отже, можна стверджувати, що наразі підтримка самозайнятих осіб та малого підприємництва в Україні не розвивається.

Іншою складовою податкового обов'язку в широкому його розумінні є обов'язок з податкової звітності. Як і перша складова – облік, звітність реалізує певні контролюючі заходи. Саме з проведенням камеральних перевірок і пов'язані процедури реалізації податкової звітності. Фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, подають податкову декларацію за результатами звітного року. [115]¹⁰¹ Важливо, що розбіжностей в термінах надання таких декларацій для таких спеціальних суб'єктів оподаткування та платників, які перебувають на загальній системі оподаткування, немає. Декларації їх передаються у строки, передбачені для платників податку на доходи фізичних осіб – до 1 травня року, що настає за звітним. [115]¹⁰²

Певні особливості характерні для тих осіб, які мають статус податкових агентів. Відповідно до ст. 176 Податкового кодексу України вони зобов'язані подавати протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя), податковий розрахунок суми доходу. Такий дохід нараховується на користь платників податку. Враховується також сума утриманого з нього податку. Ці відомості передаються до податкового органу за місцем розташування лише у разі нарахування сум зазначених доходів платнику податку податковим агентом протягом звітного періоду.

¹⁰¹ [115] Ст. 178 Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

¹⁰² [115] Ст. 149 Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

Застосування звітних процедур передбачає чіткий облік та надання правдивих відомостей щодо первинної інформації та документів. За таких умов виникає багато підстав для виникнення спорів на межі адміністративного апеляційного узгодження, а при розгляді податкових спорів у суді предметом суперечностей часто виступає факт використання печатки фізичною особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність. Самозайнята особа вирішує це питання особисто, залежно від специфіки своєї діяльності. Проте непоодинокі випадки, коли чинне законодавство вимагає обов'язкового використання печаток. Перш за все, безумовно, йдеться про ситуації, коли така особа виступає окремою стороною правовідносин. Зокрема, коли фізична особа, що здійснює незалежну професійну діяльність, використовує найману працю. Укладання з громадянином трудового договору (контракту, угоди) зобов'язує самозайняту особу забезпечувати умови та охорону праці, її оплату тощо. При цьому на вимогу працівника роботодавець зобов'язаний видавати йому певні довідки. Відповідальність про достовірність даних, відображених у довідці, несе роботодавець, який виплачує доходи найманим працівникам. [60]¹⁰³ Наприклад, довідки про доходи, які надаються для призначення робітникам субсидій, обов'язково повинні бути скріплені печаткою роботодавця. Саме тому такий засіб персоналізації як наслідків поведінки учасників податкових відносин, так і документів, які є підставою визначення та розрахунку податкового обов'язку, мають всі належні підстави.

Після надання загальної характеристики складових податкового обов'язку, які реалізують самозайняті особи, слід зупинитися на заходах підтримки їх діяльності. На переконання О. Й. Лесько податкові пільги, пільгове кредитування та інші види гарантованої державної фінансової допомоги закордоном є дуже різноманітними. Наприклад, в Іспанії у перші п'ять років (а в Німеччині — у перші два роки) свого існування малі підприємства звільняються від сплати всіх податків. Вчена вказує, що з початку світової

¹⁰³ [60] Ст. 49 Кодексу законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII // 1971 р. - Додаток до N 50.

фінансово-економічної кризи (кінець 2008 року) для всіх малих підприємств Німеччини було зменшено відрахування до фондів соціального страхування, а для малих підприємств Італії було введено річний мораторій на іпотечні виплати. У Франції щойно створені малі підприємства звільнялися не лише від сплати відрахувань до фондів соціального страхування, але й взагалі від усіх податків, якщо такі підприємства створювались на територіях, визнаних депресивними. У Канаді підприємствам та організаціям дозволяється перераховувати кошти, які вони повинні сплачувати як податок з прибутку, у фонди сприяння малому та середньому бізнесу. Таким чином, будь-яка канадська фірма може або сплачувати податки з прибутків, або спрямовувати ці кошти у фонд підтримки підприємців. Останні, у свою чергу, надають технічну, фінансову, інформаційну допомогу бізнесменам-початківцям.[84]¹⁰⁴

Іншим напрямом державної підтримки малого підприємництва є надання представникам малого бізнесу державних замовлень на вироблення та постачання певної продукції (послуг). Наприклад, у США 23,0% усіх замовлень державного бюджету віддаються малим підприємствам, а з початку світової фінансово-економічної кризи (кінець 2008 року) частка цих замовлень зросла до 26,0%. Крім того, великі підприємства в США мають зобов'язання щодо розміщення на виробничій базі малих підприємств до 20,0% замовлень для вироблення продукції військово-оборонного комплексу. [120]¹⁰⁵

Розглядаючи правовий статус самозайнятих осіб варто звертати увагу на засоби захисту цієї категорії платників. Одним з таких засобів є загальнообов'язкове державне страхування. Безумовно, цей аспект лежить поза межами податкового регулювання, але з метою більш повного розгляду правового статусу самозайнятих осіб є сенс приділити йому певну увагу. Як

¹⁰⁴ [84] Лесько О. Й. Соціально-економічні проблеми зайнятості та професійної реабілітації осіб з обмеженими фізичними можливостями. Монографія / О. Й. Лесько. — Вінниця: УНІВЕРСУМ-Вінниця, 2004. — 244 с.

¹⁰⁵ [120] Помочь малому бизнесу. Изучаем западный опыт. — Режим доступа: <http://jivkurilka.ram.subpage67.htmlrazdel15>.

вважає В. Вакуленко, в Законі України «Про загальнообов'язкове державне страхування» мають бути чітко виписані правові, фінансові та організаційні засади загальнообов'язкового державного страхування самозайнятого населення. На його переконання, страхування самозайнятих на випадок безробіття має здійснюватися на таких саме принципах, як і страхування найманих працівників, а саме [17, с. 159-161]:¹⁰⁶ надання державних гарантій реалізації застрахованими особами своїх прав; обов'язковості страхування на випадок безробіття всіх зайнятих індивідуальною трудовою діяльністю, але на засадах добровільності такого страхування особами, які забезпечують себе роботою самостійно; надання на рівні не нижче за прожитковий мінімум, встановлений законом, допомоги по безробіттю та матеріальної допомоги у період професійної підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації; диференціації розмірів виплати допомоги по безробіттю залежно від страхового стажу та тривалості безробіття. [34]¹⁰⁷ Подібна підтримка сприятиме стабільній діяльності самозайнятих осіб, що матиме позитивні наслідки для реалізації ними податкового обов'язку.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

У процесі аналізу проблем, які увійшли до першого розділу дисертації, було зроблено такі висновки:

1. До кола зобов'язаних осіб, що представляють одну із сторін податкових правовідносин, поряд із платниками податків відносяться збирачі податків. Специфічність правового статусу останніх визначає їх певне проміжне становище, що опосередковує і представництво інтересів платників

¹⁰⁶ [17] Вакуленко В. Кодекс законів про працю України з постатейними матеріалами. -К.: Істина, 2001-800с.

¹⁰⁷ [34] Грабовецька О. Нормативно-правове забезпечення самозайнятості населення: реалії і проблеми [Електронний ресурс] / О. Грабовецька // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. - 2015. - Вип. 20. - С. 126–132. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/rarpsu_2015_20_25 – С. 129.

податків, і реалізацію певних контрольних функцій в інтересах суб'єктів владних повноважень.

2. Зобов'язаних учасників податкових відносин можна розділити на загальних і спеціальних. Перші реалізують обов'язки по сплаті податків і зборів на загальних засадах, для чого не потрібно отримання спеціальних дозволів, ліцензій, інших документів, тоді як спеціальні зобов'язані суб'єкти оподаткування реалізують податковий обов'язок у більш ускладненому податковому режимі. Останім недостатньо загальної податкової реєстрації – йдеться про легалізацію принципів особливостей, які характеризують даного платника (платник податку на додану вартість, суб'єкт малого підприємництва і т.д.). Спеціальний суб'єкт податкових правовідносин характеризується набором прав та обов'язків, які віддзеркалюють специфічність його діяльності, що породжує і обов'язок справляння податкових платежів, не притаманних для загальної кількості платників, або справляння звичайних податків та зборів у специфічних формах та режимах.

3. Набуття спеціального статусу характерно не тільки для спеціальних податкових режимів (наразі – єдиного податку). Подібна конструкція застосовується при сплаті непрямих податків, коли низка специфічних прав надається платникові тільки після реєстрації його як платника податку на додану вартість, внаслідок чого зобов'язана особа набуває спеціальних якостей (може виписувати податкову накладну, користуватися механізмом податкового кредиту, бюджетного відшкодування тощо). Без проходження реєстрації як платника податку на додану вартість зобов'язана особа є звичайним платником. Так само змінюється статус платника, який стає виробником підакцизних товарів – він набуває специфічних ознак, які дозволяють його відносити до кола спеціальних зобов'язаних осіб

4. Особиста участь платника податків у податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах. Представниками платника податків визнаються особи, які можуть

здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності.

5. При законному представництві представники повинні мати відповідний документ, що підтверджує статус законного представника (паспорт, свідоцтво про народження дитини тощо). Факт наявності такого документа та відповідної норми Податкового кодексу України обумовлює статус законного представника – додаткових документів на кшталт договору на представлення інтересів або будь-яких інших при цьому для наділення представника відповідними правами та обов'язками не потрібно.

6. Джерелом прав та обов'язків, які складають правовий статус представника при уповноваженому представництві, є цивільно-правовий договір на представництво інтересів, укладений між платником податків або законним представником і представником за довіреністю. У даному разі спостерігається сполучення податкових і цивільних норм при визначенні правового статусу уповноваженого представника платника податків.

7. При реалізації відносин з уповноваженого представництва в рамках податкового регулювання застосовуються окремі цивільно-правові конструкції, що не порушує закладених у Податковому кодексі України і Цивільному кодексі України підходів щодо розмежування податкового й цивільного законодавства (цивільне законодавство не має використовуватися до відносин владного підпорядкування). Ці відносини передбачають використання в рамках податкового регулювання іншого галузевого законодавства із обов'язковим пріоритетом податкового законодавства.

8. У податкових відносинах превалює інтерес держави або територіальної громади, що не означає полярності податкових відносин. Кожен їх учасник наділений власними правами, на нього покладаються певні обов'язки. Виконання цих обов'язків і реалізація наданих їм прав зумовлюють виконання певної функції – у кожного учасника податкових відносин є функціональне призначення. Це виключає навіть припущення про можливість податкового агента виступати на чийсь стороні (платника або держави).

9. Принциповою відмінністю між податковими агентами і збирачами податків є нормативне закріплення визначення цих осіб. У чинному податковому кодексі України закріплена окрема стаття, якою надається визначення поняття «податковий агент», в той час як визначення терміну «збирачі податків» у цьому нормативному акті немає.

10. Розвиток самозайнятості населення залежить від дії нормативно-правових чинників, основними серед яких є: стабільність законодавчої бази, правові норми організації і дисциплінування самозайнятості. Зазначені чинники регулюють виробничі, трудові і розподільчі відносини, а нестабільність, надзвичайна динаміка законодавчої, особливо, податкової бази, нечіткість й протиріччя, заплутаність нормативно-правових положень утруднюють розвиток самозайнятості населення.

11. Серед осіб, які мають юридичну освіту, тільки адвокати і нотаріуси можуть бути віднесені до осіб, які займаються незалежною професійною діяльністю. Особливістю реалізації статусу цих осіб є узгодження прав та обов'язків, які характеризують їх власний податковий обов'язок, та прав і обов'язків, що виражають їх статус представника платника податків. Таким чином, власні податкові обов'язки кореспондуються у самозайнятих осіб з делегованими їм повноваженнями податкових агентів.

12. Статус суб'єкта, який здійснює незалежну професійну діяльність, забезпечує законність застосування певних податкових звільнень. 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 в процесі здійснення нею своєї діяльності.

13. Встановлено, що фізичній особі, яка здійснює несистематичну діяльність з метою задоволення власних потреб, статус підприємця не потрібен (додаткові облік та звітність про результати такої діяльності, перевірки з боку контролюючих органів, складний порядок реєстрації припинення підприємницької діяльності тощо) – такій особі зручніше

задекларувати свої доходи та сплатити податки у загальному порядку оподаткування доходів фізичних осіб.

14. Отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності, є юридичним фактом, з яким пов'язуються певні правові наслідки стосовно такої особи – вона переходить до спеціальних режимів справляння податкового обов'язку.

15. Факт набуття платником податків податково-правового статусу самозайнятої особи суттєво впливає на порядок її оподаткування податком на доходи фізичних осіб. 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.

16. Застосування звітних процедур передбачає чіткий облік і надання правдивих відомостей щодо первинної інформації та документів. При цьому виникають непоодинокі підстави для виникнення спорів на межі адміністративного апеляційного узгодження та при розгляді податкових спорів в суді стосуються використання печатки фізичною особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність. Самозайнята особа вирішує це питання особисто, залежно від специфіки своєї діяльності.

РОЗДІЛ 2

ДИФЕРЕНЦІАЦІЯ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ ЗАЛЕЖНО ВІД ВИДІВ САМОЗАЙНЯТИХ ОСІБ

2.1. Правосуб'єктність учасників податкових відносин

Будь-яка держава, незалежно від конституційного устрою, для виконання своїх функцій потребує належного фінансування. Реалізація різноманітних завдань та програм соціального, оборонного, освітнього, оздоровчого, правоохоронного характеру потребує коштів, які спрямовуються на забезпечення діяльності відповідних органів, установ та організацій. Формування фондів цих коштів, які за своєю природою є публічними, відбувається за рахунок різних джерел. Провідне місце серед них займають податкові надходження. Такий висновок підтверджується аналізом прийнятих Законів України про державний бюджет на відповідний рік. [132, 133, 134]¹⁰⁸

Для процесу акумуляції податкових надходжень вагоме значення має належна нормативна регламентація діяльності учасників податкових відносин. Важливість даного аспекту важко переоцінити, адже ефективність діяльності як владних, так і зобов'язаних суб'єктів значною мірою залежить від можливості реалізації ними своїх прав та виконання покладених обов'язків. З першого погляду, в даному випадку вирішального значення набуває належна регламентація процедур виконання обов'язків з реєстрації платників податків, обчислення грошового зобов'язання, ведення ними податкового обліку, безпосередньо сплати податку, формування та подання податкових звітних документів тощо. Утім реалізація цих процедур стає

¹⁰⁸ [132, 133, 134] Про Державний бюджет України на 2013 рік : Закон України № 5515-VI від 06 груд. 2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 5-6. – Ст. 60.; Про Державний бюджет України на 2014 рік : Закон України № 719-VII від 16 січ. 2014 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 9. – Ст. 93.; Про Державний бюджет України на 2015 рік : Закон України № 80-VIII від 28 груд. 2014 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 5. – Ст. 37.

неможливою без належного закріплення прав та обов'язків всіх учасників податкових відносин, тобто без урегулювання питання щодо їх правового статусу.

Теоретико-прикладним проблемам правового статусу, безумовно, приділялася увага з боку вчених-фінансистів. В. І. Теремецький, аналізуючи ступінь дослідженості питань щодо правового статусу зобов'язаних осіб податкових відносин, підкреслює, що окремі аспекти даної проблематики розглядалися вченими різних напрямів правової науки. При цьому вчений звертає увагу на відображення в літературі питань, пов'язаних із теоретичними та практичними проблемами прав, обов'язків і відповідальності платника податків, висвітлення історичних аспектів, та осмислення зарубіжного досвіду регулювання правового статусу платника податків (праці А. В. Бризгаліна, Д. В. Вінницького, Л. К. Воронової, А. В. Дьоміна, М. В. Карасьової, Ю. Ф. Кваши, І. Є. Криницького, Ю. О. Крохіної, О. А. Ногіної, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, С. В. Онишко, В. А. Паригіної, П. С. Пацурківського, С. Г. Пепеляєва, Н. І. Хімичевої тощо). [176]¹⁰⁹

Наприклад, М. П. Кучерявенко останнього часу здебільшого приділяє увагу питанням процедурного регулювання податкових відносин, зупиняючись на окремих аспектах визначення правового статусу учасників податкових спорів. [77]¹¹⁰ І. Є. Криницький досліджує переважно теоретичний аспект розмежування податкового процесу та податкової процедури. [68, 69]¹¹¹ Л. К. Воронова більше уваги приділяла бюджетним відносинам. [24]¹¹² Слід

¹⁰⁹ [176] Теремецький В. І. Права та обов'язки як основні елементи правового статусу платників податків / В. І. Теремецький // Право і Безпека. - 2012. - № 3. - С. 139-146. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2012_3_32. – С. 139-140.

¹¹⁰ [77] Кучерявенко М. П. Податкові процедури : правова природа та класифікація : [монографія] / М. П. Кучерявенко. – Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.

¹¹¹ [68, 69] Криницький, І. Є. Правове регулювання оподаткування майна [Текст]: дис. ... канд.юрид. наук : 12.00.07 / І. Є. Криницький – Х., 2001. – 201 с.; Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : моногр. / І. Є. Криницький. – Х. : Право, 2009. – 320 с.

¹¹² [24] Воронова Л. К. Финансовое право : учеб. пособие для студ. юрид. вузов и фак. / Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – 359 с.

зауважити, що не в усіх працях, присвячених регулюванню податкових відносин, повною мірою враховані сучасні тенденції та напрями розвитку України.

Часто правники зосереджуються окремо на правовому статусі або суб'єктів, що представляють владну сторону цих відносин (переважно контролюючі органи), або на правовому статусі зобов'язаних суб'єктів (платники податків; податкові агенти; представники; особи, що сприяють сплаті тощо). На наше переконання, подібний підхід має певні вади, що не дозволяють всебічно розглянути особливості правового статусу цільової групи суб'єктів. З цієї позиції аргументованою вбачається думка А. В. Головача, який пояснює: «зв'язки, що виникають між державою та особою, відносини між членами суспільства (які закріплюються в формі прав і свобод, обов'язків, дозволів і заборон та приписів діяти в установлених правилах) утворюють правовий статус людини і громадянина» [30, с. 174].¹¹³ Виходячи з такої концепції будемо намагатися будувати дослідження податково-правового статусу самозайнятих осіб в Україні, що і є предметом нашого дослідження.

Варто приєднатися до тези Н. В. Ільєвої, що належне регулювання змісту та структури публічно-правового статусу певного державного органу має ключове значення для вирішення проблем вдосконалення організації його діяльності, корегування місця у системі органів державної влади та, в кінці кінців, підвищення результативності його діяльності. [53]¹¹⁴ При цьому, як слушно зазначає вчена, правовий статус є багатоаспектним поняттям та багатоелементною конструкцією. Звертаючись до етимології «елементу» можна зробити висновок, що він (від латинської «*elementum*» - первісна

¹¹³ [30] Головач А. В. Адміністративно-правовий статус керівника в органах державної податкової служби України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Головач Андрій Володимирович. - Х., 2011. - 535 с.

¹¹⁴ [53] Ільєва Н. В. Щодо визначення правового статусу нотаріату в Україні [Електронний ресурс] / Н. В. Ільєва // Форум права. - 2010. - № 3. - С. 152-156. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index. - С. 152.

речовина) визначається як: складова будь-чого цілого [168, с.245];¹¹⁵ об'єкт, який входить до складу визначеної системи і розглядається у її межах як неподільний [183, с.127].¹¹⁶ Н. В. Додонов та Г. В. Осіпов вказують, що перші згадування про юридичний статус зустрічаються в працях давньоримських вчених, а в перекладі з латини воно (status) означає положення, стан в будь-якій ієрархії, структурі, системі [14, с.238; 170, с.307].¹¹⁷ Звертаючись до історії розвитку поняття «правовий статус», Н. В. Ільєва наголошує, що до свого сучасного розуміння воно пододало довгий шлях. Наразі за допомогою правового статусу суспільство створює реальні можливості для виконання суб'єктами права своїх соціальних функцій. [53]¹¹⁸

Правовий статус будь-якого суб'єкта має власну структуру, яка складається з правоздатності й дієздатності. Сукупність цих складових зазвичай в літературі називають правосуб'єктністю, яка має певні особливості залежно від галузевої належності. Розглядаючи цей аспект поняття «статус» О. О. Головашевич підкреслює, що податкова правосуб'єктність особи є однією з найважливіших, базових у податковому праві. На переконання вченого, наявність правосуб'єктності є передумовою для реалізації податкових правовідносин, тому що, володіючи нею, суб'єкти податкових правовідносин одержують можливість мати й реалізовувати певні податкові права і обов'язки [31, с. 40].¹¹⁹

¹¹⁵ [168] Словник іноземних слів / за ред. О. С. Мельничука. - К. : Наук. думка, 1974. - 776 с.

¹¹⁶ [183] Философский словарь / под ред. И. Т. Фролова. - 6-е изд., перераб. и доп.. - М. : Политиздат, 1991. - 560 с

¹¹⁷ [14, 170] Большой юридический словарь / авт.- сост. : Додонов В. Н. и др. ; под ред. А. Я. Сухарева и др. - М. : Инфра-М, 1998. - 547 с.; Социологический энциклопедический словарь / ред.-координатор Г. В. Осипов. - М. : Инфра-М Норма, 1998. - 488 с.

¹¹⁸ [53] Ільєва Н. В. Щодо визначення правового статусу нотаріату в Україні [Електронний ресурс] / Н. В. Ільєва // Форум права. - 2010. - № 3. - С. 152-156. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index. - С. 152.

¹¹⁹ [31] Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Головашевич Олександр Олександрович. - Х., 2007. - 193 с.

Слід пам'ятати, що універсальної правосуб'єктності не існує – права та обов'язки обумовлюються нормами певної галузі права. Цілком справедливим убачається твердження М. І. Матузова, на переконання якого «...загальний правовий статус не в змозі врахувати всієї різноманітності суб'єктів права, їх особливостей, специфіки. Тому до нього не входять чисельні суб'єктивні права і обов'язки, які постійно виникають і припиняються у суб'єктів в залежності від їх трудової діяльності, характеру правовідносин, в які вони вступають. Якщо б вказані права і обов'язки були включені до поняття загального статусу громадянина, то вийшов би неоднаковий, вкрай нестабільний і невизначений статус» [175, 268].¹²⁰ С. Г. Пепеляєв вважає, що підґрунтям правового статусу платника податків є конституційний обов'язок платити податки та збори, передбачений Конституцією. Усі інші встановлені обов'язки платника податків так чи інакше спрямовані на забезпечення неухильного, правильного і своєчасного виконання цього основного обов'язку [96, с. 160, 169].¹²¹

Дещо іншої думки щодо суті цього поняття дотримується Р. Й. Халфіна. Вона пропонує звести зміст правового статусу до трьох складових: 1) соціальні блага (недоторканість особи, житла, свобода слова й інших, закріплених в Конституції, прав і обов'язків); 2) права і обов'язки в реальних правовідносинах, підставою для яких є Конституція і передбачений законом юридичний факт; 3) правосуб'єктність, тобто можливість виступати як суб'єкт прав і обов'язків в різних галузях суспільних відносин [187, с. 123].¹²² У даному випадку наочною є проблема побудови структури правового статусу особи. У запропонованій концепції правосуб'єктність виокремлюється як самостійний елемент правового статусу поряд із соціальними благами й правами та обов'язками, підставою для яких є Конституція. Водночас

¹²⁰ [175] Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. - М.: Юрист, 2000.- 771 с.

¹²¹ [96] Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева – М., 2000.

¹²² [187] Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина. - М.: Юридическая литература, 1974.- 351 с.

конституційне право є самостійною галуззю, що передбачає можливість виокремлення конституційної правосуб'єктності. Крім того, Р. Й. Халфіна відносить до складу правового статусу соціальні блага, під якими розуміє, знов таки, права й обов'язки, закріплені Конституцією. На наш погляд це порушує структуру правового статусу, тому ми вважаємо за необхідне виокремлювати тільки галузеву правосуб'єктність. Також не можна погодитися з О. М. Харитоновою, яка розглядає правовий статус громадян, іноземних громадян, осіб без громадянства, біженців і виділяє такі його елементи: правосуб'єктність, основні права та обов'язки [53, с.64-66].¹²³ На наше переконання, сукупність всіх прав та обов'язків й характеризує загальний правовий статус особи, але говорити про якусь загальну правосуб'єктність – недоречно.

Натомість, можна погодитися з І. В. Караченцевим, який схиляється до того, що правовий статус має відображати всі зв'язки суб'єкта із суспільством і державою, тобто він повинен включати до себе як загальні для всіх суб'єктів права та обов'язки, так і галузеві. При цьому вчений наголошує на важливості встановлення структури галузевої, зокрема, податкової правосуб'єктності: «...навіть чи необхідно вдаватися до детального аналізу особливостей податкової правосуб'єктності як специфічної системи утворюючої категорії, але визначити її структуру необхідно. Більшість правників приходять до висновку, що податкова правосуб'єктність складається з правоздатності та дієздатності. Правоздатність, тобто здатність мати права та обов'язки, виникає з моменту появи платника. При цьому для фізичних осіб — це момент народження, а для юридичних — момент реєстрації, або формалізації особи як платника. Момент виникнення дієздатності (здатності своїми вольовими діями реалізовувати належні права та виконувати покладені обов'язки) прив'язуватися може до різних дій або подій. Наприклад, виникнення

¹²³ [53] Ільєва Н. В. Щодо визначення правового статусу нотаріату в Україні [Електронний ресурс] / Н. В. Ільєва // Форум права. - 2010. - № 3. - С. 152-156. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index. - С. 152-153.

податкового обов'язку обумовлюється складним юридичним фактом — наявністю об'єкта оподаткування та формалізації платника. Крім того, в складі дієздатності деякі фахівці виокремлюють деліктоздатність — здатність нести відповідальність за свої дії.» [55]¹²⁴

Перш ніж перейти до характеристики податкової правоздатності, слід зауважити, що ще у дорадянський період Д. Львов вказував, що суб'єктом податку є кожен громадянин держави. Якщо держава має право на стягнення майнових жертв, то, з іншого боку, цьому праву відповідає обов'язок кожного громадянина приділяти на користь держави частину свого надбання. Кожен громадянин, володіючи відповідною частиною матеріальних коштів, зобов'язаний нести певні повинності на користь держави. Цей обов'язок деякі з фінансистів зводять на ступінь абсолютних вимог самої людської природи [87, с. 286-287].¹²⁵ Скоріше за все при характеристиці повинності він мав на увазі саме обов'язок сплачувати податки, тобто йдеться про податковий обов'язок суб'єктів податкових правовідносин – платників податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Науковець пояснював свою позицію так: «у відносинах з державою кожен її громадянин має нескінченні зобов'язання й тому несе певні майнові жертви на користь суспільного союзу: адже держава існує для всіх і всім подає своє заступництво своїми установами, то всі й зобов'язані платити податки» [87, с. 287].¹²⁶

Аналізуючи податкову правоздатність варто звернути увагу на думку щодо її суті П. Є. Бутка, який пропонує враховувати співвідношення правоздатності в конституційній і податковій площині. Вчений, наголошуючи на наявності тісного взаємозв'язку та взаємозалежності конституційної та податкової правоздатності, зауважує, що навряд чи конституційна правоздатність може

¹²⁴ [55] Караченцев І. В. Податково-правовий статус учасників податкового спору: роль та класифікація їх обов'язків [Електронний ресурс] / І. В. Караченцев // Митна справа. - 2015. - № 2(2.2). - С. 149-153. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ms_2015_2\(2\)](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ms_2015_2(2)). – С. 151.

¹²⁵ [87] Львов Д. Курс финансового права. – Казань, 1888.

¹²⁶ [87] Львов Д. Курс финансового права. – Казань, 1888.

обмежуватися податковою. Свою позицію П. Є. Бутко аргументує звертаючись до колізії, що існувала раніше, яка полягала в обмеженні конституційного права на зміну громадянства податково-правовими нормами. У чинній редакції Закону України «Про громадянство» цей недолік виправлено шляхом виключення відповідної норми, яка обмежувала право особи на зміну громадянства [130].¹²⁷

Розмірковуючи про співвідношення конституційної та податкової правоздатності, П. Є. Бутко та М. П. Кучерявенко використовують як аргументи цікаві історичні факти. Так, у Стародавній Греції звільнення від обов'язку щодо сплати податків розглядалось як обмеження прав. У Римі було звільнено від податків нижчий клас, що було причиною того, що його представники не були повноправними громадянами. За Законами Солона так звані тети були звільнені від податків і за це не мали права займати державні посади. У Римі, за Законами Сервія Тулія, шостий клас теж не сплачував податки, а тому мав мізерний вплив у центуристських зборах [16, 79].¹²⁸ Також П. Є. Бутко підкреслює, що часом виконання обов'язку зі сплати податків було умовою для реалізації політичних прав. У ХІХ ст. в Австрії відповідно до ст. 4 Основного Закону Австрії від 21 грудня 1867 р. “Про загальні права громадян королівств і земель, представлених в імперській Раді” всім громадянам, які проживають у громаді і платять податки із свого майна, з підприємницької діяльності чи доходів, належить активне і пасивне виборче право в громадське представництво на таких самих умовах, як і громадянам, які належать до даної громади [65].¹²⁹ Отже, резюмує П. Є. Бутко, можливість реалізації політичних

¹²⁷ [130] Про громадянство України: Закон України в ред. від 16.04.97 // ВВР. – 1997. – № 23. – Ст. 169.

¹²⁸ [16, 79] Бутко П. Є. Трансформація підходів до визначення податково-правового статусу фізичних осіб / П. Є. Бутко // Право і суспільство. - 2012. - № 1. - С. 140-143. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2012_1_33. – С. 141.; Кучерявенко М.П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні: Дис. д-ра юрид. наук: 12.00.07. – Харків, 1997.

¹²⁹ [65] Конституции государств Европейского Союза / Под общ. ред. Л.А. Окунькова. – М., 1999.

прав залежала від виконання обов'язку платити податки. Зараз це положення не діє, оскільки воно суперечить статті 119 Федеральної Конституції цієї держави. [16]¹³⁰

Окрему увагу вчений приділяє конституційним витокам податкової правоздатності. Враховуючи особливості предмета, коло суб'єктів правовідносин і окрему їх правосуб'єктність, виходячи з положень загальної теорії права про галузевий правовий статус, враховуючи специфіку існування фінансової галузі права, П. Є. Бутко пропонує підходити до аналізу податкового статусу платника податків не як галузевого, а як підгалузевого, інституційного статусу. [16]¹³¹ Такий самий підхід підтримує М. О. Перепелиця, яка підкреслює, що загальноприйнятим є положення про відповідність галузевого статусу загальному статусу особи (конституційному), а податковий статус платника відповідає загальному статусу особи, оскільки держава закріпила на конституційному рівні обов'язок щодо сплати податків і зборів. Вона підкреслює, що «податковий статус платника має зобов'язальний характер, тобто в ньому має місце пріоритет першочергового основного обов'язку щодо сплати податку. Цією властивістю податковий статус платника відрізняється від інших галузевих статусів (цивільного, трудового тощо)» [111, с. 51].¹³²

Наявність податкової правоздатності передбачає надання суб'єктам податкових правовідносин певних прав та наділення їх обов'язками. При цьому обсяг прав та обов'язків обумовлений відповідною галуззю права. Наприклад, суб'єкти цивільних правовідносин характеризуються наявністю дуже широкого кола прав. Застосовується принцип «дозволено все, що не

¹³⁰ [16] Бутко П. Є. Трансформація підходів до визначення податково-правового статусу фізичних осіб / П. Є. Бутко // Право і суспільство. - 2012. - № 1. - С. 140-143. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2012_1_33. – С. 141-142.

¹³¹ [16] Бутко П. Є. Трансформація підходів до визначення податково-правового статусу фізичних осіб / П. Є. Бутко // Право і суспільство. - 2012. - № 1. - С. 140-143. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2012_1_33. – С. 140-141.

¹³² [111] Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: Дис. кандидата юрид. наук: 12.00.07. – Харків, 2002.

заборонено». Обумовлено це відповідним методом правового регулювання – диспозитивним. Податкове регулювання відбувається із застосуванням імперативного методу та методу рекомендацій і погоджень. Це визначає інше співвідношення обсягів прав та обов'язків підконтрольних суб'єктів податкових відносин – обов'язкам надається перевага.

Із цього приводу О. А. Куций зауважує, що «в податковому законодавстві має місце невизначеність правового статусу платників податків, що призводить до диспропорцій прав і обов'язків, тобто обсяг прав платників податків є набагато меншим за обсяг їхніх обов'язків» [72, с. 11].¹³³ При цьому фахівець пропонує встановити рівновагу між платниками податків і податковими органами, що дозволить уникнути зайвих репресивних заходів стосовно законслухняних платників податків. С. В. Онишко вказує, що «незважаючи на здійснені кроки в напрямку вдосконалення оподаткування, на жаль, перелік суперечностей, характерних податковій сфері, практично не зменшується. Ключовими із них більшістю фахівців визнаються порушення балансу прав і відповідальності між платниками податків і податковими органами» [104, с. 134].¹³⁴

На переконання В. І. Теремецького, «недостатньо проголосити і записати права і обов'язки тих чи інших учасників податкових правовідносин. Усі права повинні бути гарантовані, а виконання зобов'язань – забезпечене припиненням неправомірних дій». [176]¹³⁵ Безумовно, це цілком слушна пропозиція, але реалізуватися вона може тільки у разі наявності дієвих правозахисних процедур.

¹³³ [72] Куций О. А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 І Куций Олександр Артемович. - О., 2004. - 14 с.

¹³⁴ [104] Онишко С. В. Потенціал підвищення конкурентоспроможності податкової політики І С. В. Онишко ІІ Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні : зб. матеріалів наук.-практ. круглого столу (м. Ірпінь, 23 берез. 2012 р.). - Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2012. - С. 133-136.

¹³⁵ [176] Теремецький В. І. Права та обов'язки як основні елементи правового статусу платників податків / В. І. Теремецький // Право і Безпека. - 2012. - № 3. - С. 139-146. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2012_3_32. - С. 144-145.

Традиційний підхід до структури податкової правоздатності й співвідношення обсягу прав та обов'язків можна побачити в роботах І. В. Караченцева. «В податкових правовідносинах, як і в будь-яких інших, основу як правоздатності, так і дієздатності складають закріплені права та обов'язки. Основні права та обов'язки платників податків і зборів деталізовано в Податковому кодексі України [115].¹³⁶ Відразу слід наголосити, що обов'язки в даному разі превалюють над правами. Така ситуація характерна для багатьох публічних галузей права та їх підгалузей і інститутів. Не стало винятком і податкове право, де внаслідок неспівпадіння інтересів сторін взаємовідносин з приводу реалізації податкового обов'язку та наявності такого учасника, як держава в особі уповноважених державних органів, пріоритет надається інтересам держави» [55]¹³⁷.

На наше переконання, доцільно приєднатися до позиції М. П. Кучерявенка, який, характеризуючи нормативно-правове закріплення податкового обов'язку, вказує на особливості такого закріплення, які полягають у специфічному підході до побудови правоздатності суб'єктів податкових правовідносин, за якого правосуб'єктність зобов'язаних суб'єктів «зміщена» в бік обов'язків, тоді як правосуб'єктність представників держави більшою мірою орієнтована на права [80, с. 105].¹³⁸

В. О. Коленик вказує на поєднання прав із обов'язками при формуванні правового статусу платника, наводячи аргументи на прикладі адміністрування одного з податків – податку на додану вартість. Вчений пояснює: «виконання обов'язку по реєстрації платника податку на додану вартість визначає і можливість користування деякими правами. Наприклад, право на нарахування

¹³⁶ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

¹³⁷ [55] Караченцев І. В. Податково-правовий статус учасників податкового спору: роль та класифікація їх обов'язків [Електронний ресурс] / І. В. Караченцев // Митна справа. - 2015. - № 2(2.2). - С. 149-153. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ms_2015_2\(2\)](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ms_2015_2(2)). – С. 152.

¹³⁸ [80] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко. - Харьков : Легас, 2004. - 600 с.

податку й складання податкових накладних надається винятково особам, зареєстрованим як платники податку на додану вартість. Виходячи з цього, закріплення специфічного обліково-звітнього механізму обумовлює підстави підвищення або зниження конкурентоспроможності платника. Тільки платник податку на додану вартість при реалізації товару платникові податку на додану вартість має можливість надавати останньому податкову накладну й вказувати у виставленому рахунку суму податку на додану вартість. В іншому випадку покупець — платник податку на додану вартість втрачає право на податковий кредит.» [62]¹³⁹ В даному випадку підіймається доволі актуальне питання, пов'язане із співвідношенням та взаємозв'язком прав і обов'язків різних учасників податкових відносин, що полягає у можливості виокремлення «правообов'язку».

Складно погодитися із думкою В. І. Теремецького, який, характеризуючи обов'язки платників податків, стверджує: «обов'язки платників податків є основною метою правового регулювання у сфері оподаткування – формування державних доходів за результатами економічної діяльності платників податків за рахунок їх майна.» [176]¹⁴⁰ На наш погляд, В. І. Теремецький припустився одразу декількох помилок. По-перше, обов'язки платників податків самі по собі не можуть бути метою правового регулювання. Правове регулювання в будь-якому разі спрямовується, перш за все, на впорядкування суспільних відносин, у нашому випадку – податково-правових відносин, унаслідок реалізації яких формується економічне підґрунтя для діяльності держави та її територіальних громад. Кінцевою метою оподаткування є забезпечення держави коштами для реалізації завдань та виконання державних функцій.

¹³⁹ [62] Коленик В. О. Правовий статус платника податку на додану вартість / В. О. Коленик // Університетські наукові записки. - 2007. - № 4. - С. 319-323. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap_2007_4_51. – С. 322.

¹⁴⁰ [176] Теремецький В. І. Права та обов'язки як основні елементи правового статусу платників податків / В. І. Теремецький // Право і Безпека. - 2012. - № 3. - С. 139-146. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2012_3_32. – С. 140-141.

По-друге, В. І. Теремецький переконаний у «формуванні державних доходів за результатами економічної діяльності платників податків». Маємо заперечити, бо це твердження не завжди відповідає дійсності. Яскравим прикладом є застосування спеціальних податкових режимів платниками податків. Так, перехід на сплату єдиного податку у складі першої або другої групи платників єдиного податку передбачає необхідність його сплати щомісячно у розмірі 10 або 20 відсотків мінімальної заробітної плати (залежить від групи) незалежно від того, отримав такий платник дохід чи ні. Іншими словами, навіть у разі відсутності діяльності та, відповідно, доходу податковий обов'язок має виконуватися. Отже, формування доходів територіальної громади (єдиний податок належить до категорії місцевих) відбувається незалежно від результатів економічної діяльності платника податків.

По-третє, В. І. Теремецький пише про формування державних доходів за рахунок майна платника. Переконані, що це хибна думка, бо, по-перше, майно платника може бути джерелом доходу тільки у разі майнового оподаткування, тоді як при сплаті прибуткових податків джерелом є дохід або прибуток, тобто зовсім інші категорії; по-друге, не завжди податок сплачується учасником податкових відносин з власних коштів – податковий агент зобов'язаний обрахувати й сплатити податок з платника за рахунок його коштів, а не власних.

В науковій літературі усю сукупність податкових обов'язків платника податків поділяють на три основні блоки: 1) обов'язки щодо реєстрації як платника податків; 2) обов'язки щодо податкового обліку та звітності; 3) обов'язки щодо сплати податків і зборів (у тому числі через представника) [106, с. 55].¹⁴¹ Наприклад, подібний підхід можна знайти в роботах М. П. Кучерявенка, який пропонує виділити такі групи: організаційні

¹⁴¹ [106] Основи оподаткування : навч. посіб. / Т. В. Калінеску, О. М. Антіпов, Г. М. Бурлуцька та ін. ; кер. авт. кол. і наук. ред. Т. В. Калінеску. - Луганськ : СНУ ім. В. Даля, 2007. - 535 с.

обов'язки; обов'язки зі сплати податків; обов'язки з обліку та звітності. [82, с. 244]¹⁴² Водночас, таке бачення диференціації податкових обов'язків не є єдиним, адже, як зазначає сам М. П. Кучерявенко, на думку інших учених, за такого підходу важко сформулювати однорідні групи через те, що обов'язки з виконання вимог органів податкової служби, з нарахування й утримання податків із джерел виплати та деякі інші не можуть бути безпосередньо віднесені до вищезгаданих груп [82, с. 64].¹⁴³

Більш спрощений підхід до класифікації податкових обов'язків у В. Ф. Тарасової, яка вважає за доцільне виокремлювати основні обов'язки (платити податки і збори – правильно обчислювати, сплачувати в повному обсязі, сплачувати своєчасно, сплачувати в установленому порядку; вести в установленому порядку облік доходів, витрат, об'єктів оподаткування; представляти податкові декларації і необхідні відомості; усувати виявлені порушення) та факультативні (стати на податковий облік, повідомляти податкові органи про істотні зміни свого становища, зберігати документацію, пов'язану з оподаткуванням, надавати податковим органам документи й інформацію, не перешкоджати законним діям посадових осіб та податкових органів) [173, с. 38].¹⁴⁴

Дещо іншої думки притримується Д. В. Тютін, який вважає основним обов'язком платника податків саме сплату законно встановлених податків, і аргументує свою позицію посилаючись на приписи ст. 67 Конституції України. При цьому вчений справедливо наголошує, що сплачувати будь-який податок виключно на підставі Конституції неможливо, оскільки жодні істотні елементи податків в ній не врегульовані. Обов'язок зі сплати податків деталізується у нормах Податкового кодексу України та інших нормативних

¹⁴² [82] Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учебник / Н. П. Кучерявенко. - Харьков : Легас, 2001. - 584 с.

¹⁴³ [82] Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учебник / Н. П. Кучерявенко. - Харьков : Легас, 2001. - 584 с.

¹⁴⁴ [173] Тарасова В. Ф. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / В. Ф. Тарасова, Л. Н. Семькина, Т. В. Сапрыкина. - 3-е изд., перераб. - М. : КНОРУС, 2007. - 320 с.

актах, що складають податкове законодавство (Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи; рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів).[115]¹⁴⁵ Д. В. Тютін підсумовує: «всі інші обов'язки платника податків так чи інакше пов'язані з його основним обов'язком. Більшість із них цілком слушно можна охарактеризувати як обов'язки з формування, зберігання і надання державі певної інформації про свою діяльність» [180, с. 112].¹⁴⁶

Водночас, навряд чи можна однозначно погодитись із тим, що саме сплата податків є основним обов'язком платника. Так, перший із закріплених статтею 16 Податкового кодексу України обов'язок – це обов'язок стати на облік у контролюючих органах у порядку, встановленому законодавством України. Потім законодавець закріпив обов'язок з ведення в установленому порядку обліку доходів і витрат, складання звітності, що стосується обчислення і сплати податків та зборів. Після цього закріплено обов'язок подання до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітності та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів. І тільки після цього закріплено обов'язок сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи. [115]¹⁴⁷

¹⁴⁵ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

¹⁴⁶ [180] Тютін Д. В. Налоговое право : курс лекций I Д. В. Тютин. - М. : ЭКСМО, 2009. - 427 с.

¹⁴⁷ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

З нашого погляду, подібний алгоритм закріплення обов'язків платника податків не свідчить про надання якоїсь винятковості обов'язку зі сплати податку. Більше того, без реалізації інших складових податкового обов'язку з'ясувати повноту сплати взагалі неможливо. Так, без проходження облікових та реєстраційних процедур не можна визначити, з якого об'єкту було обчислено податкову базу та до якого платника це відноситься. Без подання податкової звітності неможливим стає наступний податковий контроль тощо. Таким чином, надання пріоритетного значення будь-якій складовій податкового обов'язку є недоречним та неправильним.

В. І. Теремецький пропонує згрупувати весь комплекс обов'язків платників податків шляхом об'єднання подібних за функцією дій, які необхідно виконати платникам податків. Він пропонує виокремити блок, що стосується подання на запит контролюючих органів: документів (інформації) з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань); первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів; відомостей про суми коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, та напрями їх використання. Також пропонується виділення блоку однотипних обов'язків, сутність яких В. І. Теремецький зводить до виконання законних вимог контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи, підписання актів (довідок) про проведення перевірки; неперешкоджання законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконання законних вимог такої посадової особи, зокрема допуск осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів. Нарешті, вчений виділяє обов'язок зобов'язує платників податків повідомляти

контролюючим органам, які ведуть їх облік, про свою ліквідацію або реорганізацію та обов'язок повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця. Останній частково перетинається зі складанням звітності й полягає у забезпеченні збереження документів, пов'язаних із виконанням податкового обов'язку, протягом установлених строків. [176]¹⁴⁸

На переконання вченого, усі обов'язки платників податків можна об'єднати в наступні групи: 1) постановка на облік у контролюючих органах; 2) ведення обліку доходів і витрат, складання звітності; 3) подання декларації, звітності та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів; 4) сплата податків та зборів; 5) надання на запит контролюючих органів податкової інформації; 6) виконання законних вимог контролюючих органів; 7) повідомлення контролюючих органів про реорганізацію або ліквідацію; 8) повідомлення контролюючих органів про зміну юридичної адреси (місця проживання); 9) забезпечення збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку.[176]¹⁴⁹

Більш розгалужену класифікацію обов'язків платників податків і зборів дає І. В. Караченцев, який пропонує виокремлювати наступні блоки обов'язків: [56]¹⁵⁰

1. Обов'язки організаційного характеру.
2. Обов'язки, спрямовані на реалізацію податкового обов'язку.
3. Обов'язки комунікативного характеру.

¹⁴⁸ [176] Теремецький В. І. Права та обов'язки як основні елементи правового статусу платників податків / В. І. Теремецький // Право і Безпека. - 2012. - № 3. - С. 139-146. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2012_3_32. – С. 140-141.

¹⁴⁹ [176] Теремецький В. І. Права та обов'язки як основні елементи правового статусу платників податків / В. І. Теремецький // Право і Безпека. - 2012. - № 3. - С. 139-146. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2012_3_32. – С. 141-142.

¹⁵⁰ [56] Караченцев І. В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ігор Володимирович Караченцев. – Харків, 2015. – 191 с. – С. 93.

4. Обов'язки з приводу взаємодії з контролюючими органами при реалізації останніми контрольних заходів.

До категорії організаційних правник відносить такі обов'язки платників податків і зборів: а) стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України; б) вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів; г) забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом встановлених податковим законодавством строків. [56]¹⁵¹

До обов'язків, спрямованих на реалізацію податкового обов'язку відносяться: а) сплачувати податки та збори в установлені податковим законодавством строки та у визначених ним розмірах; б) подавати до контролюючих органів декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів. [56]¹⁵²

До обов'язків комунікативного характеру І. В. Караченцев відносить: а) надавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів; б) надавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством; г) повідомляти контролюючі органи за місцем обліку платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом

¹⁵¹ [56] Караченцев І. В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ігор Володимирович Караченцев. – Харків, 2015. – 191 с. – С. 87-89.

¹⁵² [56] Караченцев І. В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ігор Володимирович Караченцев. – Харків, 2015. – 191 с. – С. 87-89.

на орган державної реєстрації); д) повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця; е) надавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг – таких, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку). [56]¹⁵³

До обов'язків з приводу взаємодії з контролюючими органами під час реалізації останніми контрольних заходів належать: а) виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки; б) не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи; в) допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених податковим законодавством. [56]¹⁵⁴

В аспекті розгляду особливостей податково-правового статусу учасників податкових відносин зазначимо, що деякі вчені виділяють три основні критерії, які можуть бути покладені в основу поділу обов'язків платників податків на види: приналежність до загального або спеціального статусу платника податків; імперативність покладання; юридичні факти, що

¹⁵³ [56] Караченцев І. В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ігор Володимирович Караченцев. – Харків, 2015. – 191 с. – С. 87-89.

¹⁵⁴ [56] Караченцев І. В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ігор Володимирович Караченцев. – Харків, 2015. – 191 с. – С. 87-89.

лежать в основі їх виникнення [97, с. 230].¹⁵⁵ Інші науковці вважають, що дані критерії класифікації достатньо відображають специфіку обов'язків платників податків, однак потребують доповнення, тому й пропонують поділяти обов'язки на активний та пасивний типи. Обов'язки активного типу полягають у необхідності вчинити певні дії. Особливістю обов'язків платників податків пасивного типу є те, що вони, як правило, реалізуються поза конкретними правовідносинами і виступають як загальні вимоги [44, с. 37].¹⁵⁶

Другою складовою податкової правоздатності платників податків є належні їм права. С. Г. Пепеляев в даному випадку під правами розуміє конкретні правила відносин платників податків з податковими органами, що мають на меті гарантувати дотримання цивільних, економічних, соціальних прав і інтересів громадян в податкових відносинах. На переконання вченого, конституційні принципи оподаткування застосовуються, як правило, опосередковано, тоді як норми, що закріплюють права платників податків, діють безпосередньо, прямо. Свою позицію вчений пояснює так: «вони є вираженням загальних принципів у їх повсякденному вигляді. Права платників податків – це гарантії правильної, точної реалізації податкового законодавства» [96, с. 165-166].¹⁵⁷ З такою позицією навряд чи можна повністю погодитись.

По-перше, специфіка податково-правового регулювання, як ми вже підкреслювали вище, полягає у нерівності сторін податкових відносин та превалюванні обов'язків платників над їх правами. Це можна побачити при аналізі статей 16 та 20 Податкового кодексу України – перелік прав платників значно коротший за перелік прав контролюючих органів. Обумовлено це застосуванням імперативного методу регулювання. З цих позицій, права платників податків – це міра дозволеної поведінки. По-друге, нормативне

¹⁵⁵ [97] Налоговое право России : учеб. для вузов I отв ред. Ю. А. Крохина. - М. : НОРМА, 2003. - 641 с.

¹⁵⁶ [44] Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов : дне. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 I Евтушенко Виктория Федоровна. - М., 2006. - 182 с.

¹⁵⁷ [96] Налоговое право : учебник / отв. ред. С. Г. Пепеляев. - М. : Юрист, 2005. - 591 с.

закріплення прав платників податків зовсім не означає, що вони будуть точно й правильно реалізовані. Гарантії реалізації наданих законодавцем платникам податків прав знаходять своє відображення у закріпленні відповідних процедур їх захисту. Саме в цьому, на наш погляд, полягають гарантії реалізації прав платників податків.

Навряд чи доцільно повністю перераховувати всі права платників податків, закріплені ст. 17 Податкового кодексу України, адже вони мають усталений характер та рідко змінюються – з моменту прийняття Податкового кодексу України ця стаття була доповнена лише одним пунктом та буде доповнена ще двома після повноцінного запуску функціонування електронного кабінету платника. Значно важливішим питанням є можливість класифікації прав платників податків, що надасть змогу встановити їх окремі зв'язки.

За класифікацією В. І. Теремецького, структура прав платників податків має такий вигляд: 1) право отримувати інформацію та податкові роз'яснення; 2) право обирати спосіб представлення своїх інтересів у контролюючих органах; 3) право обирати метод ведення обліку доходів і витрат; 4) право використовувати податкові пільги; 5) право одержувати відстрочення, розстрочення зі сплати податків або податковий кредит; 6) право на моніторинг перевірки; 7) право вимагати проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків; 8) право на дотримання податкової таємниці; 9) право на зарахування чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів; 10) право на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів; 11) право вести облік тимчасових і постійних податкових різниць, та використовувати дані такого обліку тощо. [176]¹⁵⁸

¹⁵⁸ [176] Теремецький В. І. Права та обов'язки як основні елементи правового статусу платників податків / В. І. Теремецький // Право і Безпека. - 2012. - № 3. - С. 139-146. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2012_3_32. – С. 144.

Принципово інший підхід до класифікації прав можна побачити в роботах Д. В. Тюніна. Так, науковець не відокремлює права від обов'язків та пропонує умовно поділити їх на дві групи: основне право (основний обов'язок) та інші права (інші обов'язки). Свій підхід він аргументує тим, що конкретні права (обов'язки) осіб, встановлених у законодавстві як права (обов'язки) платників податків, можуть стосуватися не стільки платників податків, скільки осіб у цілому (фізичних осіб та організацій). Наприклад, право платників податків на збереження та дотримання податкової таємниці, яке ніяким чином не пов'язано з наявністю обов'язку зі сплати будь-якого податку [180, с. 119].¹⁵⁹ На наше переконання, ставити в один ряд права та обов'язки платника податку недоцільно й неправильно через імперативне регулювання податкових відносин, превалювання публічного інтересу над приватним, фактичну та юридичну нерівність сторін податкових відносин.

Нам більше імпонує підхід авторів, які об'єднують права платників податків у групи з урахуванням їх змісту й спрямованості [44, с. 35-36; 106, с. 69-74; 76, с. 148; 98, с. 166]¹⁶⁰. При цьому, в контексті нашого дослідження, вагомою та актуальною підставою класифікації прав платників податків є сфера їх використання. В. Є. Євтушенко залежно від цього критерію виділяє універсальні і спеціальні права платників податків. У першу групу вона включає права платників податків, що реалізуються в усіх групах податкових правовідносин (право на представництво, на отримання інформації тощо). До другої групи вчена пропонує віднести ті права платників податків, які реалізуються в окремих групах податкових правовідносин (наприклад, права

¹⁵⁹ [180] Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций / Д. В. Тютин. - М. : ЭКСМО, 2009. - 427 с.

¹⁶⁰ [44, 106, 76, 98] Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Евтушенко Виктория Федоровна. - М., 2006. - 182 с.; Основи оподаткування : навч. посіб. / Т. В. Калінеску, О. М. Антіпов, Г. М. Бурлуцька та ін. ; кер. авт. кол. і наук. ред. Т. В. Калінеску. - Луганськ : СЛУ ім. В. Даля, 2007. - 535 с.; Кучерявенко М. П. Податкове право України: акад. курс : підручник / М. П. Кучерявенко. - К. : Прав. єдність, 2008. - 701 с.; Налоговое право : учебник / отв. ред. С. Г. Пепеляев. - М. : Юристъ, 2005. - 591 с.

на отримання податкових пільг). Залежно від того, чи поширюються права платників податків на інших осіб чи ні, вчена поділяє їх на виняткові та загальні [44, с. 36].¹⁶¹

Подібна концепція ще не знайшла розвитку в науковій літературі, але на практиці вплив сукупності прав певного платника на іншого є очевидним. Наприклад, зовсім по різному будуть оподатковуватися податком на додану вартість операції між звичайними платниками цього податку і тими, що використовують спеціальний податковий режим у вигляді сплати єдиного податку. Чимале значення також має статус податкового резидента в оподаткуванні, або можливість визначення статусу податкового агента тощо.

Не менш важливою проблемою для визначення особливостей податково-правового статусу зобов'язаних осіб є встановлення правового статусу контролюючого органу або окремого представника контролюючого органу – державного службовця, що реалізує відповідні права. Теоретики права зазначають, що є необхідність виокремлення з кола суб'єктів права посадових осіб у зв'язку з тим, що вони виступають як представники держави і здійснюють державно-владні повноваження. В. М. Манохін виділяє компетенцію державного органу та похідні від неї повноваження державного службовця: завдання, функції, відповідні права, обов'язки й основні форми діяльності, які закріплені в правових актах [90, с. 97-99].¹⁶² Утім, питання щодо компетенції в рамках даного дослідження навряд чи доцільно розглядати детально, тому зосередимося на правах та обов'язках таких осіб.

С. Д. Дубенко розуміє правовий статус державних службовців як сукупність прав, свобод, обов'язків, обмежень, заохочень, відповідальності, встановлених законодавством та гарантованих державою [40, с.44].¹⁶³ В інших

¹⁶¹ [44] Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Евтушенко Виктория Федоровна. - М., 2006. - 182 с.

¹⁶² [90] Манохин В. М. Советская государственная служба / Манохин В. М. - М. : Юрид. лит., 1966. - 195 с

¹⁶³ [40] Дубенко С. Д. Державна служба і державні службовці в Україні : навч.-метод. по-сіб. / С. Д. Дубенко. - К. : Ін Юре, 1999. - 242 с

джерелах також відзначається, що правовий статус посадової особи – це сукупність юридичних прав та обов’язків, необхідних для вирішення питань, які зачіпають права та законні інтереси громадян України [109, с.151].¹⁶⁴

На переконання Ю. П. Битяка, правовий статус державного службовця визначається правовим статусом посади, при цьому встановлюється порядок вступу на державну службу (заміщення посади, правила проходження служби, заохочення службовців, відповідальності за вчинені правопорушення, звільнення з посади); повноваження службовця (права і обов’язки) [12, с.140].¹⁶⁵ Подібна концепція існувала за радянських часів. О. П. Альохін, наприклад, звертав увагу на такі елементи правового положення державного службовця, як обов’язки та права, похідні від конкретного державного органу. [169, с.125]¹⁶⁶ Інші вчені до поняття посадового положення службовця в органі державного управління, поряд з обов’язками і правами, додатково включають інші елементи: вимоги до робітника, функції службовця, відповідальність, яка настає за невиконання або неналежне виконання функцій за посадою [8, с. 202-203].¹⁶⁷

Н. В. Ільєва вказує, що при визначенні правового статусу державного службовця доцільно акцентувати увагу на обов’язках і правах, наданих для виконання завдань відповідних компетенції державного органу. На її переконання проблема визначення змісту правового статусу державного органу тісно пов’язана з визначенням змісту правового статусу посадової особи. Уточнення змісту правового статусу можливе за умови проведення

¹⁶⁴ [109] Павленко П. І. Проблема правового статусу посадової особи в юридичній літературі / П. І. Павленко // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. - 1999. - № 1. - С.150-154.

¹⁶⁵ [12] Битяк Ю. П. Державна служба в Україні : організаційно-правові засади : монографія / Ю. П. Битяк. - Х. : Право, 2005. - 304 с

¹⁶⁶ [169] Советское административное право : учеб. / [А. П. Алехин, В. В. Бесчеревных, А. А. Кармолицкий, Ю. М. Козлов и др.] ; под ред. Ю. М. Козлова. - М. : Юрид. лит., 1985. - 544 с.

¹⁶⁷ [8] Аппарат управления социалистического государства [в 2-х ч. Ч. 2] / редкол. : М. Ангене, М. Беньямин, Г. А. Дорохов, М. Еловицкий, И. Ковач, А. Е. Лунев, М. И. Пискотин, К. Свобода, Е. Старосьяк, Ю. А. Тихомиров. - М. : Юрид. лит., 1977. - 351 с.

аналізу особливостей правовідносин у конкретній сфері, адже ці особливості визначають зміст суб'єктивних прав і юридичних обов'язків як основи правового статусу. [53]¹⁶⁸

Примітною особливістю окремих учасників податкових відносин є наявність у них одночасно статусу державних службовців та платників податків. Так, відповідно до п. 5 Прикінцевих та перехідних положень Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про нотаріат» від 01.10.2010 р. за № 614-17, державні нотаріуси в частині оплати праці та пенсійного забезпечення прирівнюються до державних службовців відповідних категорій. Стаж роботи державних нотаріусів у державних нотаріальних конторах зараховується до стажу державної служби. [38]¹⁶⁹ Проте, нотаріуси відповідно до Податкового кодексу України є самозайнятими особами, що обумовлює особливості їх правового статусу як платника податку. [115]¹⁷⁰

«Нотаріус має унікальний дуалістичний статус, який обумовлює необхідність віднесення його до посадових осіб незалежно від того, що він не перебуває на державній службі і не входить до штату державного апарату. Ця виключність його правового становища проявляється в тому, що нотаріус виконує функції державної влади. Варто зауважити, що вчинення нотаріальних дій - це особливий вид діяльності, яка за своїм правозастосовним характером не залежить від її суб'єктивного складу. Тому поділ нотаріусів на державних і приватних обумовлений не характером їх обов'язків, а особливостями внутрішньої організації і фінансового забезпечення

¹⁶⁸ [53] Ільєва Н. В. Щодо визначення правового статусу нотаріату в Україні [Електронний ресурс] / Н. В. Ільєва // Форум права. - 2010. - № 3. - С. 152-156. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index. - С. 153.

¹⁶⁹ [38] Долинська М. С. Деякі аспекти правового статусу державного нотаріуса [Електронний ресурс] / М. С. Долинська // Форум права. - 2014. - № 2. - С. 108-114. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index. - С. 111.

¹⁷⁰ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. - 2011. - № 13-14. - Ст. 112.

нотаріальної діяльності» [115].¹⁷¹ В даному випадку простежується певна неузгодженість у визначенні правового статусу приватного нотаріуса. Так, Податковий кодекс розглядає приватного нотаріуса як «самозайняту особу». Згідно з ч. 1 п. 14.1.226. вказаного кодексу самозайнята особа - це платник податку, який є фізичною особою-підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності. [174]¹⁷² Н. В. Ільєва наголошує, що приватні та державні нотаріуси здійснюють правозастосовну діяльність від імені держави і виконують функції представників влади, а тому є посадовими особами [53].¹⁷³ Згідно зі ст. 1 закону «Про нотаріат» до системи нотаріату входять лише спеціально уповноважені органи і посадові особи, таким чином, приватні нотаріуси прирівнюються законом до посадових осіб.

В даному контексті актуально диференціювати правовий статус індивідуальних та колективних суб'єктів. Правові статуси індивідуальних і колективних суб'єктів права розрізняє О.Ф. Скакун, на переконання якої вони нерозривно пов'язані між собою, хоча й різні за своєю природою. Правовий статус особи базується на природних правах людини, недодержання яких деформує нормальний розвиток суспільства. Правовий статус колективних суб'єктів права не однаковий і визначається тим, хто є носієм статусу: юридичні особи (державні і недержавні органи, підприємства, організації, установи), держава і її структурні одиниці, народ, соціальні спільноти тощо. О.Ф. Скакун та Н. В. Ільєва зауважують, що незважаючи на різноманіття правових статусів колективних суб'єктів, усі вони орієнтовані на правовий

¹⁷¹ [115] Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. (редакція від 1 жовтня 2014 р.) // Відомості Верховної Ради України. - 2011. - № 13-14, № 15-16, № 17. - С.112.

¹⁷² [174] Тарасова І. В. Особливості нормативно-правового статусу інституту нотаріату в Україні [Електронний ресурс] / І. В. Тарасова // Правничий вісник Університету «КРОК». - 2014. - Вип. 19. - С. 84-89. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pvuk_2014_19_14. - С. 86.

¹⁷³ [53] Ільєва Н. В. Щодо визначення правового статусу нотаріату в Україні / Н. В. Ільєва // Форум права. - 2010. - № 3. - С. 152-156 // [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2010-3/10invnvu.pdf>

статус особи, оскільки права і обов'язки особи, які його складають, є тим «людським виміром», ігнорування, протидія або заперечення якого виключається (відповідно до конституції держав і міжнародних стандартів людини) [167, с.570-571; 53, с. 152].¹⁷⁴

М. С. Долинська, аналізуючи правовий статус державних нотаріальних контор підкреслює, що цей суб'єкт є юридичною особою, яка створюється і ліквідується Міністерством юстиції України та реєструється у встановленому законом порядку. Очолює державну нотаріальну контору завідуючий, який призначається із числа осіб, які мають свідоцтво про право на зайняття нотаріальною діяльністю. Призначенім на посаду державного нотаріуса і завідуючого державною нотаріальною конторою та звільнення з посади провадиться головними управліннями юстиції в областях, місті Київ. Отже, робить висновок М. С. Долинська, завідуючий – державний нотаріус нотаріальної контори призначаються відповідно з вимогами чинного трудового законодавства з числа осіб, що мають свідоцтво про право на зайняття нотаріальною діяльністю. Керівництво державними нотаріальними конторами здійснює Міністерство юстиції України через головні управління юстиції, які також проводять перевірку організації роботи державних нотаріальних контор, державних нотаріальних архівів. [38]¹⁷⁵

Іноді в науковій літературі зустрічаються вельми специфічні підходи до визначення правового статусу. Так, Д. М. Стародуб написав статтю під назвою «Правовий статус податкової декларації: порівняльний аспект», де зазначається, що «...правове регулювання статусу податкової декларації потребує детального дослідження, як один із ефективних способів закріплення

¹⁷⁴ [167, 53] Скакун О. Ф. Теорія держави і права (Енциклопедичний курс) : підруч. / О. Ф. Скакун. -Х. : Еспада, 2006. - 776 с.; Ільєва Н. В. Щодо визначення правового статусу нотаріату в Україні [Електронний ресурс] / Н. В. Ільєва // Форум права. - 2010. - № 3. - С. 152-156. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index. – С. 152.

¹⁷⁵ [38] Долинська М. С. Деякі аспекти правового статусу державного нотаріуса [Електронний ресурс] / М. С. Долинська // Форум права. - 2014. - № 2. - С. 108–114. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index. – С. 111.

податкових правовідносин, що в певному сенсі зумовлює виникнення демократичних відносин між державою та громадянином, є одночасно засвідченням волі платника податків і фіксацією обов'язку держави перед громадянами...»[171, с. 252]¹⁷⁶ На наше переконання, подібний підхід до термінології є неприпустимим. Справа в тому, що правовий статус може мати суб'єкт правовідносин, який своїми діями реалізує надані в рамках правового статусу права та обов'язки. Річ або документ не може мати правового статусу.

Виходячи з цих позицій, підлягає критиці ще одна теза Д. М. Стародуба, що «правовий статус податкової декларації визначається наступним чином: визначена Кодексом, тобто нормативно закріплена; встановлено обов'язкові реквізити податкової декларації; має додатки та розрахунки, що є невід'ємною частиною декларації; не вважатиметься податковою декларацією документ що не відповідає нормативно встановленим вимогам щодо реквізитів та подання; форма встановлена уповноваженим органом - Міністерством доходів і зборів України, та обов'язково оприлюднюється; обов'язково приймається уповноваженим органом без попередньої перевірки; обов'язково завірений уповноваженими особами документ; подається особисто, чи через представника; заповнений в паперовому чи електронному вигляді документ; подається у встановлені законодавством строки; за не подання, невчасне подання податкової декларації застосовується відповідальність; дані декларації є підставою для сплати податків, застосування пільг та у разі виявлення порушень - застосування санкцій.» [171, с. 256]¹⁷⁷ Усе перелічене цим автором можна віднести до ознак податкової декларації, але говорити про правовий статус документа неправильно. Саме тому не можна погодитися із пропозицією Д. М. Стародуба визначати податкову декларацію як нормативно

¹⁷⁶ [171] Стародуб Д. М. Правовий статус податкової декларації: порівняльний аспект / Д. М. Стародуб // Держава і право. Юридичні і політичні науки. - 2013. - Вип. 62. - С. 251-257. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/dip_2013_62_41.

¹⁷⁷ [171] Стародуб Д. М. Правовий статус податкової декларації: порівняльний аспект / Д. М. Стародуб // Держава і право. Юридичні і політичні науки. - 2013. - Вип. 62. - С. 251-257. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/dip_2013_62_41.

закріплену форму обов'язкового документа платника податку, що подається до уповноваженого органу з метою узгодження податкового зобов'язання у визначені законом строки. [171, с. 251]¹⁷⁸

2.2. Податково-правовий статус нотаріусів як самозайнятих осіб.

Незалежна професійна діяльність визначається Податковим кодексом України як участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, приватних виконавців, адвокатів, арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, 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 чотирьох фізичних осіб. [115]¹⁷⁹ Законодавець у даному разі формально підійшов до визначення кола осіб, що можуть займатися незалежною професійною діяльністю, визначивши тільки окремі їх різновиди. Варто зауважити, що подібний підхід застосовується в українському податковому законодавстві і при визначенні об'єкта оподаткування.

Розглядаючи такий різновид осіб, які можуть займатися незалежною професійною діяльністю, як приватні нотаріуси, та характеризуючи будь-який податок, які вони сплачують, доцільно зосередити увагу на деталізації елементів податкового механізму. У Податковому кодексі України про них йдеться в статті 7 «Загальні засади встановлення податків та зборів». [115]¹⁸⁰

¹⁷⁸ [171] Стародуб Д. М. Правовий статус податкової декларації: порівняльний аспект / Д. М. Стародуб // Держава і право. Юридичні і політичні науки. - 2013. - Вип. 62. - С. 251-257. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/dip_2013_62_41. - С. 251.

¹⁷⁹ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. - 2011. - № 13-14. - Ст. 112.

¹⁸⁰ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. - 2011. - № 13-14. - Ст. 112.

У ній наголошується, що під час 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. Незважаючи на те, що докладне розкриття кожного елементу податкового механізму виходить за рамки нашого дослідження, вважаємо слушним зупинитися на основних із них, щоб з'ясувати характер оподаткування доходів приватних нотаріусів.

На наше переконання, серед самозайнятих осіб, саме нотаріуси та адвокати є найбільш помітними учасниками суспільних відносин. Фактично вони беруть участь майже у всіх правових відносинах, з якими стикається особа. Безумовно, вони не можуть не бути учасниками податкових відносин. Важливо мати на увазі, що така знаковість подібних суб'єктів зумовила встановлення особливого режиму їх обліку та реєстрації. Так, Податковим кодексом України встановлено, що приватний нотаріус має щокварталу подавати до органу державної податкової служби України за місцем розташування свого робочого місця інформацію про посвідчені ним договори. Звітна інформація має включати і відомості про вартість майна, операції з яким проведені в правочинах, що засвідчив нотаріус. Безпосередньо з цим пов'язані і його функції податкового представника, коли йдеться про обов'язок надати відомості про суму сплаченого податку, а також інформацію про видачу свідоцтва про право на спадщину та/або посвідчення договорів дарування. [115]¹⁸¹

Аналізуючи законодавче регулювання діяльності таких осіб та співставляючи його, наприклад, із регулюванням у сусідніх країнах, можна зробити висновок, що порівняно з вітчизняним воно організовано дещо по-

¹⁸¹ [115] Пунктом 172.4 ст. 172, п. 173.4 ст. 173, п. 174.4 ст. 174 розділу IV Податкового кодексу України

іншому. Так, у Російській Федерації діяльність нотаріусів регламентують Основи законодавства Російської Федерації про нотаріат. [107]¹⁸² Беручи участь у податкових правовідносинах, нотаріуси виступають і як самостійні платники податків та зборів, справляючи власний податковий обов'язок, і як податкові представники, виконуючи обов'язок платника за рахунок його коштів. (Глави 22-24 Податкового кодексу Російської Федерації).

Варто підкреслити, що правовий статус нотаріуса в податкових відносинах має двоякий характер. Виходячи зі змісту конкретних податкових правовідносин, у яких нотаріус є учасником, він може виконувати роль платника податків або суб'єкта інформаційного обміну (особи, що сприяє сплаті податків і зборів). Проте, існують і інші підходи до участі нотаріусів у податкових відносинах. Наприклад, Т. О. Голоядова розглядає взаємодію нотаріуса з контролюючим органом у двох аспектах: а) нотаріус як платник податку; б) нотаріус як уповноважена державою фізична особа, яка здійснює нотаріальну діяльність. [32]¹⁸³ З огляду на це виникає питання: у чому відмінність податково-правового статусу приватного і державного нотаріусу?

Кримінальний кодекс України у ст. 365-2 визначає нотаріуса як «особу, яка надає публічні послуги» [67],¹⁸⁴ не відокремлюючи при цьому державного і приватного нотаріуса. На думку І. В. Тарасової, така дефініція законодавця найбільш відповідає нинішньому статусу нотаріуса. Вчена зазначає, що, виходячи з духу закону, всі нормативні акти визнають, що нотаріальні дії можуть здійснювати як професійні нотаріуси, так і особи, які згідно з посадовими повноваженнями мають право здійснювати певні, окремо визначені законодавством України дії, до того ж за відсутності доступу

¹⁸² [107] Основы законодательства Российской Федерации о нотариате от 11.02.1993 г. № 4462-1 (в ред. от 13.12.2008) // Российская газета. 1993.13.03. № 49.

¹⁸³ [32] Голоядова Т. О. Особливості взаємодії нотаріуса з органами державної податкової служби в Україні [Електронний ресурс] / Т. О. Голоядова // Південноукраїнський правничий часопис. - 2014. - № 2. - С. 97-99. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pupch_2014_2_32 . - С. 97.

¹⁸⁴ [67] Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 р. (редакція від 23 жовтня 2014 р.) // Відомості Верховної Ради України. - 2001. - № 25-26. - С. 131.

громадян до професійного нотаріуса. Вона робить висновок, що професійні нотаріуси є суб'єктами цивільних правовідносин і поділяються на державних і приватних відповідно до форми організації їх діяльності. І. В. Тарасова пояснює: «принципи діяльності, хоча в законодавстві України вони не зазначені, та коло повноважень професійних нотаріусів під час здійснення нотаріальної діяльності є однаковими, також безумовною є рівність їхньої відповідальності за незаконні рішення, дії чи бездіяльність. Можемо сформулювати таке визначення: професійний нотаріус - це суб'єкт цивільних правовідносин, який на професійній основі, що підтверджується свідоцтвом про право на зайняття нотаріальною діяльністю, надає публічні послуги, перелік яких чітко визначений законодавством України як нотаріальні.» [174]¹⁸⁵

М. М. Дякович і М. С. Долинська характеризують особливості здійснення нотаріальної діяльності державними нотаріусами наступним чином [43, с.74-75; 38, с. 112]¹⁸⁶: а) юридичною особою є державна нотаріальна контора, а не державний нотаріус; б) завідуючий державною нотаріальною конторою, а також державний нотаріус виступають представниками державної нотаріальної контори; в) державна нотаріальна контора створюється, діє та фінансується за рахунок держави, а завідуючий конторою та нотаріус є її штатними одиницями; г) завідуючий конторою, державний нотаріус перебувають у трудових правовідносинах з державним органом, а в частині оплати праці та пенсійного забезпечення прирівнюються до державних службовців; д) нотаріус підконтрольний управлінню юстиції (державному органу) і не несе самостійної відповідальності за результати

¹⁸⁵ [174] Тарасова І. В. Особливості нормативно-правового статусу інституту нотаріату в Україні [Електронний ресурс] / І. В. Тарасова // Правничий вісник Університету «КРОК». - 2014. - Вип. 19. - С. 84-89. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pvuk_2014_19_14. - С. 86.

¹⁸⁶ [43, 38] Дякович М. М. Нотаріальне право України : навч. посіб. / М. М. Дякович. - Київ : Алерта ; КНТ; ЦУЛ, 2009. - 683 с.; Долинська М. С. Деякі аспекти правового статусу державного нотаріуса [Електронний ресурс] / М. С. Долинська // Форум права. - 2014. - № 2. - С. 108–114. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index. - С. 112.

здійснюваної ним нотаріальної діяльності; е) Міністерство юстиції України, головні управління юстиції в областях, місті Києві проводять перевірку організації роботи державних нотаріальних контор, державних нотаріальних архівів згідно зі ст.18 Закону України «Про нотаріат»; є) державний нотаріус вчиняє нотаріальні дії як нотаріус державної нотаріальної контори, використовуючи при цьому печатку нотаріальної контори із зображенням Державного герба України, найменуванням державної нотаріальної контори і відповідним номером. [38]¹⁸⁷

Подібну позицію займає К. І. Федорова, яка пропонує визначати статус приватного нотаріуса як публічної офіційної особи і професіонала в галузі права [181, с.5].¹⁸⁸ При цьому вона пропонує закріпити його нормативно шляхом доповнення Закону України «Про нотаріат» статтею такого змісту: «Нотаріальною діяльністю в Україні визнається незалежна професійна діяльність уповноваженої державою особи, на яку покладено обов'язок посвідчувати права, а також факти, що мають юридичне значення та вчиняти інші нотаріальні дії з метою надання їм юридичної достовірності» [181, с.15].¹⁸⁹

У чинному Законі України «Про нотаріат» нотаріус визначений як уповноважена державою фізична особа, яка здійснює нотаріальну діяльність у державній нотаріальній конторі, державному нотаріальному архіві або незалежну професійну нотаріальну діяльність, зокрема посвідчує права, а також факти, що мають юридичне значення, та вчиняє інші нотаріальні дії,

¹⁸⁷ [38] Долинська М. С. Деякі аспекти правового статусу державного нотаріуса [Електронний ресурс] / М. С. Долинська // Форум права. - 2014. - № 2. - С. 108–114. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index. – С. 112.

¹⁸⁸ [181] Федорова К. І. Адміністративно-правове регулювання приватної нотаріальної діяльності в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 07 / К. І. Федорова ; Нац. аграрний унт. - К., 2008. - 20 с.

¹⁸⁹ [181] Федорова К. І. Адміністративно-правове регулювання приватної нотаріальної діяльності в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 07 / К. І. Федорова ; Нац. аграрний унт. - К., 2008. - 20 с.

передбачені законом, з метою надання їм юридичної вірогідності. [150]¹⁹⁰ Зауважимо, що попередня редакція даного Закону окрім вказаних напрямів діяльності нотаріуса закріплювала за ним функції державного реєстратора прав на нерухоме майно у порядку та випадках, встановлених Законом України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень». [136]¹⁹¹ Наразі цим нотаріуси не займаються.

У науковій літературі немає єдиної думки щодо суті відносин між нотаріусом і державою. Так, С. Я. Фурса заперечує необхідність наділення нотаріусів повноваженнями діяти від імені держави, бо на її думку, хоча нотаріальна діяльність зумовлена виконанням функцій держави, але недоцільно надавати нотаріусам право діяти від імені держави. Вчена пише: «фактично таким чином пропонується зрівняти статус судді й нотаріуса, але для їх посад властиві різні функції та повноваження. Суду необхідно діяти від імені держави для того, щоб його рішення було загальнообов'язковим, а нотаріальним документам таких властивостей не потрібно надавати. В противному разі, при порушенні нотаріусом прав громадян - позов можна буде звертати проти держави» [186, с. 15].¹⁹²

На наше переконання, не можна так критично ототожнювати статус нотаріуса і статус судді. Загальний правовий статус нотаріуса закріплено чиним Законом України «Про нотаріат», а їх податково-правовий статус як самозайнятої особи окрім цього нормативного акту визначається Податковим кодексом України. Слід звернути увагу на те, що в чинному законодавстві родового визначення «суддя» немає. Закон України «Про судоустрій і статус суддів» лише визначає, що судову владу реалізують професійні судді, а їх

¹⁹⁰ [150] Про нотаріат : Закон України № 3425-ХІІ від 02.09.1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 39. – Ст. 383.

¹⁹¹ [136] Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень : Закон України № 1952-IV від 01.07.2004 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 51. – Ст. 553.

¹⁹² [186] Фурса С.Я. Теоретичні основи нотаріального процесу в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук : 03 / С. Я. Фурса ; НАН України, Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького. - К., 2003. - 40 с.

статус в Україні визначаються Конституцією України, цим Законом та іншими законами України. [154]¹⁹³ На наш погляд, говорити про податково-правовий статус суддів неможна, адже в податкових відносинах вони можуть виступати лише як незалежна сторона при вирішенні податкових спорів.

При характеристиці нотаріусів як самозайнятих осіб важливо визначити ознаки, які характеризують саме цей різновид самозайнятих осіб. Так, Ю. П. Ільїна серед основних системних ознак, які характеризують національний нотаріат, називає такі:

1) нотаріус – це публічна посадова особа, яка одержує повноваження від держави, реалізуючи їх від її імені і під її контролем;

2) нотаріус – це особа вільної юридичної професії в тому сенсі, що самостійно організовує свою роботу, за власний рахунок набуває необхідного майна і наймає помічників, несе повну майнову відповідальність за заподіяні збитки;

3) основна функція нотаріуса – додання приватним угодам автентичного характеру, особливої доказової і законної сили, захист публічного інтересу;

4) нотаріус за здійснення ним нотаріальних дій отримує оплату, яка ґрунтується на тарифі, розмір і порядок сплати якого встановлюються державою. Нотаріальна оплата є одночасно основним джерелом для самофінансування нотаріальної діяльності;

5) нотаріуси об'єднуються в колективні органи: нотаріальні палати, що виконують адміністративні і контрольні функції. Членство нотаріусів у палатах є обов'язковим. [54, с. 148]¹⁹⁴

¹⁹³ [154] Про судоустрій і статус суддів : Закон України № 2453-VI від 07.07.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 41-45. – Ст. 529.

¹⁹⁴ [54] Ільїна Ю. П. Особливості правового статусу нотаріуса у деяких зарубіжних країнах[Електронний ресурс] / Ю. П. Ільїна // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Юриспруденція. - 2013. - Вип. 5. - С. 148-152. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2013_5_36. – С. 148.

Процедури набуття статусу самозайнятих осіб нотаріусами та адвокатами як представниками самозайнятих осіб багато в чому збігаються. В той же час, незважаючи на такий, образно кажучи, їх спільний знаменник, для них передбачено різні процедури взяття на облік у контролюючих органах. Більше того, в цій ситуації має йтися про два рівні деталізації: зовнішній та внутрішній. Якщо зовнішній передбачає розмежування на підставі характеру діяльності (нотаріус чи адвокат), то внутрішній стосується особливостей реалізації певного виду діяльності (нотаріальної). При цьому виокремлюються два підходи : облік залежно від місця проживання нотаріуса та місця його роботи. Місцем проживання при цьому вважається адреса, що зазначена в паспорті як адреса реєстрації фізичної особи. Місце розташування робочого місця (контори) приватного нотаріуса визначається відповідно до реєстраційного посвідчення про реєстрацію приватної нотаріальної діяльності.

Облік за місцем проживання (податкової адреси) застосовується у разі, якщо місце проживання й місце розташування робочого місця нотаріуса співпадають та відповідають реєстраційним повноваженням одного податкового органу. Саме такий орган і є основним та єдиним місцем обліку приватного нотаріуса як самозайнятої особи. Подвійна реєстрація характеризує зміст іншого підходу, коли місце проживання приватного нотаріуса та місце розташування його контори знаходяться у віданні різних податкових органів. [197]¹⁹⁵ Відповідно до нього провадиться реєстрація нотаріуса як самозайнятої особи за місцем проживання (основне місце обліку) та місцем розташування робочого місця (контори) приватного нотаріуса (неосновне місце обліку). На відміну від процедур, які характеризують легалізацію статусу нотаріусів як самозайнятих осіб, щодо адвокатів не застосовується подвійний облік. Вони зобов'язані у десятиденний строк з дня отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю

¹⁹⁵ [197] Лист, Державна податкова адміністрація, від 26.01.2011, № 1984/7/17-0717 "Щодо обліку та звітності самозайнятих осіб"

zareestruvatisia yak platniki podatkiiv za miscem svogo postiiinogo prozhivannia. [124]¹⁹⁶

Цілісна процедура переведення приватних нотаріусів на обслуговування з органів державної податкової служби за місцем розташування робочого місця до органів державної податкової служби за місцем проживання складається із декількох етапів. Перший етап пов'язаний з процедурами формування та направлення органом державної податкової служби (за місцем розташування робочого місця нотаріуса) спеціального пакету документів. [123]¹⁹⁷ Ці документи фактично складають особову справу відповідного платника податків. Другий етап передбачає взяття на облік приватного нотаріуса. Така реєстрація цього суб'єкта здійснюється після надходження облікової справи та документів приватного нотаріуса до органу державної податкової служби за місцем його проживання. Податковий орган має зареєструвати приватного нотаріуса протягом п'яти робочих днів після надходження його облікової справи. Два примірники повідомлень про взяття на облік/зняття з обліку платника податків у зв'язку зі зміною місцезнаходження (місця проживання) направляються до органу державної податкової служби за місцем розташування робочого місця нотаріуса. Протягом десяти днів після взяття на облік за місцем проживання нотаріус має бути повідомлений листом із органу реєстрації про зміну основного та неосновного місця обліку його як приватного нотаріуса. Третій етап охоплює сукупність процедур щодо зняття приватного нотаріуса за старим місцем обліку. Після повідомлення про взяття на облік приватного нотаріуса в органі державної податкової служби за місцем проживання орган державної податкової служби за місцем розташування робочого місця протягом двох

¹⁹⁶ [124] Порядок реєстрації адвокатів як самозайнятих осіб регламентовано розділом VI Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого наказом ДПА України від 22.12.2010 р. N 979.

¹⁹⁷ [123] п.п. 10.1.5 п. 10.1 розділу X Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України № 1588 від 09.12.2011 р. // Офіційний вісник України. – 2012. – № 1. – Ст. 39.

робочих днів знімає з обліку нотаріуса як платника податків за основним місцем обліку. Один примірник повідомлення надсилається до органу державної податкової служби за місцем проживання. Треба враховувати, що протягом усіх трьох етапів нотаріус виконує всі свої податкові обов'язки за місцем розташування робочого місця. Лише після надіслання зворотного примірника процедуру переведення на обслуговування з органів державної податкової служби за місцем розташування робочого місця до органів державної податкової служби за місцем проживання закінчується.

До прийняття Податкового кодексу України такої подвійної конструкції обліку нотаріусів не існувало. Раніше основними місцями обліку приватних нотаріусів були органи державної податкової служби за місцями розташування їх робочих місць (контор). Із прийняттям кодифікованого податкового акта має бути проведена зміна основних місць обліку тих приватних нотаріусів, стосовно яких є різними повноваження податкових органів. У цій ситуації треба узгодити місце проживання (податкову адресу) та місце розташування робочих місць (контор) приватних нотаріусів. Процедурно ці питання врегульовано наказом Державної податкової адміністрації України від 22.12.2010 р. № 979 «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів та визнання такими, що втратили чинність, наказів Державної податкової адміністрації України». Згідно із цим наказом зміна основного та неосновного місця обліку приватних нотаріусів проводиться без подання ними будь-яких заяв. [123]¹⁹⁸

Обов'язки нотаріуса як самозайнятої особи диференціюються залежно від виду місця реєстрації. Так, за неосновним місцем обліку приватний нотаріус подає інформацію, перелік якої визначений п. 172.4 ст. 172, п. 173.4

¹⁹⁸ [123] розділ X, з урахуванням положень пп. 6.10.1 п. 6.10 розділу VI та п. 7.5 розділу VII Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів : Наказ Міністерства фінансів України № 1588 від 09.12.2011 р. // Офіційний вісник України. – 2012. – № 1. – Ст. 39.

ст. 173, п. 174.4 ст. 174 розділу IV Податкового кодексу України. [115]¹⁹⁹ Тоді як обов'язки податкового агента та платника податку на доходи фізичних осіб приватний нотаріус виконує за основним місцем обліку. При цьому до податкового органу за неосновним місцем обліку приватний нотаріус подає вичерпну інформацію, згідно зі статтями 172-174 Податкового кодексу України.[]²⁰⁰

Оподаткування доходів фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність, здійснюються відповідно до ст. 178 Податкового кодексу України. При цьому законодавець обумовлює і особливості впорядкування 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. [115]²⁰¹ Це фактично і є юридичним фактом, який породжує відповідні правові наслідки – наявність спеціального суб'єкту податкових правовідносин, який із цього моменту і має реалізовувати свої права та обов'язки.

Треба враховувати, що приватний нотаріус є одним із найяскравіших прикладів інституту податкового представництва в сучасній правовій системі

¹⁹⁹ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

²⁰⁰ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

²⁰¹ [115] Ст. 65 Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

України. [81, 47, 46]²⁰² Податковим агентом щодо податку на доходи фізичних осіб виступає юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV Податкового кодексу, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам та нести відповідальність за порушення його норм. [115]²⁰³

Йдеться про специфічного суб'єкта, якому не лише делегується правобов'язок, а і який має можливості його реалізовувати. З одного боку, податковий представник (а в нашому випадку – податковий агент) має: а) право утримати кошти у платника податку; б) можливість утримати такі кошти; в) виконати податковий обов'язок платника, а не власний. З іншого боку, податковий представник зобов'язаний реалізувати всі ці дії в інтересах публічного суб'єкта (держави чи територіальної громади – залежно від того, хто є отримувачем коштів). Саме тому інші обов'язки податкового агента та платника податку на доходи фізичних осіб приватний нотаріус виконує за основним місцем обліку. Таким чином, інформація про видачу свідоцтв про право на спадщину та/або посвідчення договорів дарування подається нотаріусом до податкового органу за місцем розташування робочого місця.

²⁰² [81, 47, 46] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Т. III: Учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с.; Жернаков М. Податкові спори : реформування механізмів вирішення: монографія / Михайло Жернаков. – Харків : Право, 2015. – 288 с.; Жернаков М. В. Правове регулювання представництва у сфері оподаткування: монографія / М. В. Жернаков. – Харків : Право, 2006. – 144 с.

²⁰³ [115] Ст. 14 Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

Агентські функції при справлянні такими особами податку на доходи передбачають і окремі винятки. Під час виплати суб'єктами господарювання – податковими агентами фізичним особам, які провадять незалежну професійну діяльність, доходів, безпосередньо пов'язаних з такою діяльністю, податок на доходи у джерела виплати не утримується. Відбувається це в разі подання такою фізичною особою копії довідки про взяття її на податковий облік як фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність. [115]²⁰⁴ Знов-таки акцентуємо увагу на межу публічного і приватно-правового регулювання. Якщо це правило беззаперечно належить до відносин суто публічних (якими, безумовно, є податкові), то воно не застосовується в разі нарахування (виплати) доходу за виконання певної роботи та/або надання послуги згідно з цивільно-правовим договором. У цій ситуації виникають трудові відносини, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця, що не є предметом податково-правового регулювання. Таким чином, якщо фізична особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність подає податковому агенту копію довідки про взяття її на податковий облік як такого суб'єкта, то при виплаті доходу податковий агент не утримує з неї податок на доходи фізичних осіб. У такому разі ця самозайнята особа включає цей дохід до річної податкової декларації та самостійно нараховує і сплачує податок.

Доходи приватних нотаріусів оподатковуються, фактично, за двома ставками. [115]²⁰⁵ Безумовно, в обох випадках йдеться про оподаткування доходів від провадження незалежної професійної діяльності. Тривалий час певний кількісний критерій встановлював межу в застосуванні ставки в 15 та 17 відсотків. Таким кількісним критерієм був десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року.

²⁰⁴ [115] Ст. 178 Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

²⁰⁵ [115] П. 167.1. ст. 167 Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

Якщо сукупний чистий дохід, отриманий такою особою за рік не перевищував десяти розмірів мінімальної заробітної плати, то застосовувалася ставка в 15 відсотків. При перевищенні цієї межі ставка податку становила 17 % від суми перевищення. Застосування двох ставок, що залежали від обсягу доходу платника, можна назвати проявом прогресивності в оподаткуванні. Наразі чинним податковим законодавством встановлено базову ставку для саймозайнятих осіб на рівні 18 відсотків, причому вона не залежить від обсягу отриманого доходу, що свідчить про застосування пропорційної моделі оподаткування фізичних осіб взагалі та нотаріусів як самозайнятих осіб зокрема.

Термін сплати податку на доходи фізичних осіб регулюється п. 179.7 Податкового кодексу України. Приватний нотаріус як самозайнята особа має сплатити податок на доходи фізичних осіб до 1 серпня року, що настає за звітним. При цьому на нього покладається обов'язок самостійно визначити й сплатити суму податку.

Спеціальний режим оподаткування самозайнятих осіб зумовлює не лише специфічність закріплення їх прав і 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^[115]²⁰⁶, а вже виходячи з цього і визначити суму податкового платежу. Оподатковуваним доходом осіб при провадженні певного виду незалежної професійної діяльності вважається сукупний чистий дохід. [115]²⁰⁷ Останній визначається як різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду такої діяльності.

²⁰⁶ [115] Ст. 23 Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

²⁰⁷ [115] П. 178.2. ст. 178 Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

Важливим моментом при оподаткуванні доходів приватних нотаріусів є специфічний зв'язок в узгодженні спеціального статусу суб'єкту та об'єкта оподаткування. Цікаво, що зменшення тиску на об'єкт оподаткування при визначенні бази стосується 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.

Саме спеціальний статус фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, передбачає 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. [147]²⁰⁸ 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).

При характеристиці правового статусу нотаріуса як самозайнятої особи варто приділити увагу особливостям обліку об'єкта оподаткування. При цьому показовим буде проведення порівняльного аналізу українського і зарубіжного законодавства. Так, можна констатувати розбіжності, наприклад, українського і російського законодавства, пов'язані із обліком об'єкта оподаткування, який мають здійснювати нотаріуси. Відповідно до Податкового кодексу Російської

²⁰⁸ [147] 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 Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 р. № 1025 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 2. – Ст. 137.

Федерації специфічний режим встановлюється щодо особливостей правового регулювання процедур обліку частини об'єкта оподаткування, який не включається до складу оподаткованого доходу. У цьому сенсі до таких вирахувань відносять кошти, які витрачені на сплату членських внесків у нотаріальні палати суб'єктів Російської Федерації. Справа в тому, що нотаріальна діяльність у Російській Федерації пов'язується із специфічним режимом легалізації. Нотаріус обов'язково має входити до певного громадського угруповання. Відповідно до ст. 2 Основ законодавства Російської Федерації про нотаріат нотаріус, що займається приватною практикою, повинен бути членом нотаріальної палати. [107]²⁰⁹ Це відображає певне узгодження публічного і приватного інтересу. Індивідуальний інтерес на здійснення нотаріальної діяльності має збігатися й узгоджуватися з публічним визнанням під час реєстрації особи як члена нотаріальної палати. Публічне призначення нотаріальних палат узгоджується із принципом добровільності. Це формує певні загальні засади, що характерні для членства в інших об'єднаннях, які створюються з метою задоволення духовних та інших нематеріальних потреб громадян виключно на основі спільності їх інтересів, що неприпустимо у даному випадку. [125]²¹⁰

Часто виникає питання щодо того, куди повинен подавати інформацію про посвідчені договори дарування або видачу свідоцтва на спадщину нотаріус, якщо місце проживання (основне місце обліку) та місце розташування робочого місця (контори) приватного нотаріуса (неосновне місце обліку) різні. Проблема в тому, що в подібному випадку обов'язок

²⁰⁹ [107] Основи оподаткування : навч. посіб. / Т. В. Калінеску, О. М. Антіпов, Г. М. Бурлуцька та ін. ; кер. авт. кол. і наук. ред. Т. В. Калінеску. - Луганськ : СНУ ім. В. Даля, 2007. - 535 с.

²¹⁰ [125] Постановление Конституционного Суда Российской Федерации «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 2, 12, 17, 24 и 34 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате» от 19 мая 1998 г. № 15-П. // Собрание законодательства РФ. 1998. № 22. ст. 2491.

контролювати діяльність нотаріуса належить різним податковим органам (за місцем проживання і за місцем знаходження робочого місця).

Приватний нотаріус щокварталу подає до контролюючого органу за місцем розташування свого робочого місця інформацію про посвідчені ним договори. Це стосується як проведення операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна між фізичними особами, так і продажу (обміну) рухомого майна між стороною (сторонами) цього договору. Інформація включає відомості про вартість такого майна та суму сплаченого податку, інформацію про видачу свідоцтв про право на спадщину та/або посвідчення договорів дарування в порядку. [115]²¹¹

Аналізуючи оподаткування доходів приватних нотаріусів, треба чітко розмежовувати справляння податку з доходів таких осіб та оподаткування їх доходів. У першому випадку йдеться про застосування 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. [115]²¹² У другому випадку йдеться вже не про справляння якогось окремого платежу, а про застосування доходів приватних нотаріусів як об'єктів оподаткування. Такий об'єкт поряд з об'єктом податку на доходи фізичних осіб передбачає виникнення та виконання податкового обов'язку і щодо справляння єдиного соціального внеску.

Отже, не варто вважати, що отримання доходів приватним нотаріусом зумовлює появу лише обов'язку зі сплати податку з доходів. Із прийняттям Податкового кодексу з переліку загальнодержавних обов'язкових податків та зборів зникла низка платежів, які на сьогодні утворили самостійний інститут обов'язкових платежів у фінансовому праві. Вийшовши за межі податкового права, соціальні збори та внески не втрачають своєї публічно-правової

²¹¹ [115] Ст.ст. 172-174 Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

²¹² [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

природи і залишаються інструментом фінансового права. До такого обов'язкового платежу, який справляється приватним нотаріусом, належить єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування.

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 намагалися закріпити перелік витрат приватного нотаріуса, які були необхідними для провадження нотаріальної діяльності. [199]²¹³ Базуючись на вимогах Закону України «Про нотаріат» [150]²¹⁴, організація роботи приватних нотаріусів передбачала відповідне надходження коштів, які спрямовувалися 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: [150]²¹⁵ 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

²¹³ [199] Щодо переліку витрат, пов'язаних з організацією роботи приватних нотаріусів : Лист Міністерства юстиції України від 02.02.2006 р. № 31-35/20 // *Експрес-анализ законодательных и нормативных актов. – 2006. – № 11.*

²¹⁴ [150] Про нотаріат : Закон України № 3425-ХІІ від 02.09.1993 р. // *Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 39. – Ст. 383.*

²¹⁵ [150] Ст. 25, 26, 28 Про нотаріат : Закон України № 3425-ХІІ від 02.09.1993 р. // *Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 39. – Ст. 383.*

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. [150]²¹⁶

Зважаючи на низку проблем, які виникали у процесі оподаткування нотаріусів як самозайнятих осіб, зокрема при обчисленні витрат для розрахунку бази по податку на доходи фізичних осіб, Державна податкова служба України у 2012 році видала узагальнюючу консультацію № 1185 від 24.12.2012 року. У ній роз'яснено, що відповідно до ст. 3 Закону України «Про нотаріат» нотаріус не може займатися підприємницькою або адвокатською діяльністю, бути засновником адвокатських об'єднань, перебувати на державній службі або на службі в органах місцевого самоврядування, у штаті інших юридичних осіб, входити самотійно, через представника або підставних осіб до складу правління чи інших виконавчих органів господарських організацій, кредитно-фінансових установ, а також виконувати іншу оплачувану роботу, крім викладацької, наукової та творчої, у вільний від роботи час.[145]²¹⁷

Враховуючи ці аргументи, було визначено перелік витрат приватного нотаріуса, основними з яких є:

1) оренда робочого місця нотаріуса, у тому числі його поточний ремонт, обладнання пандусу для під'їзду інвалідів;

²¹⁶ [150] Ст. 25, 26, 28 Про нотаріат : Закон України № 3425-ХІІ від 02.09.1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 39. – Ст. 383.

²¹⁷ [145] Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів) : Наказ Державної податкової служби України № 1185 від 24.12.2012 р. // Бизнес - Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2013. – № 4.

2) страхування цивільно-правової відповідальності приватного нотаріуса;

3) технічне забезпечення діяльності робочого місця нотаріуса та його обслуговування: охоронна та пожежна сигналізація, металеві двері або металеві ролети, вогнестійкий сейф тощо;

4) програмне забезпечення, користування електронною базою законодавства;

5) встановлення, обслуговування та користування державними та єдиними реєстрами;

6) виготовлення печатки, штампів з текстами посвідчувальних написів;

7) витрати на придбання спеціальних бланків нотаріальних документів та ведення реєстрів для реєстрації нотаріальних дій, книг, журналів реєстрації (обліку), передбачених номенклатурою;

8) витрати на придбання канцелярського приладдя (картонажі, архівні папки, твердий картон, канцелярський папір, технічні засоби для прошивання документів тощо);

9) витрати на забезпечення збереження документів нотаріального діловодства;

10) проходження підвищення кваліфікації, участь у короткотермінових семінарах, міжнародних семінарах, симпозіумах, науково-практичних конференціях; удосконалення професійної майстерності; навчання в школі молодого нотаріуса; придбання та передплата юридичної літератури (книг, журналів, дисків, програм тощо);

11) оплата праці та обов'язкові нарахування на фонд оплати праці помічників, секретарів, стажистів (найманих працівників);

12) сплата внесків до Пенсійного фонду України, у тому числі на користь найманих працівників, та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;

13) відкриття рахунків у банках та їх розрахунково-касове обслуговування (депозитні рахунки);

14) витрати на поштові та кур'єрські послуги, необхідні для ведення нотаріальної діяльності. [203]²¹⁸

При цьому варто звернути увагу на відмінність правового статусу державного і приватного нотаріуса. За вчинення нотаріальних дій державні нотаріуси справляють державне мито у розмірах, встановлених Декретом Кабінету Міністрів України від 21.01.1993 року № 7-93 «Про державне мито» [131]²¹⁹ та окрему плату за надання додаткових послуг правового характеру, які не пов'язані із вчинюваними нотаріальними діями, а також технічного характеру. У приватних нотаріусів система оплати інша.

Невиконання нотаріусом вимог щодо обов'язковості членства у нотаріальній палаті є порушенням законодавства, що може призвести до припинення судом його діяльності. Нотаріус, будучи членом нотаріальної палати, зобов'язаний сплачувати членські внески та інші платежі. Розмір таких платежів визначається зборами членів нотаріальної палати. Призначенням цих коштів та напрямками їх витрачання є фінансування необхідних для виконання нотаріальною палатою функцій.

Нагадаємо, що на відміну від України, в Російській Федерації членство нотаріусів, що займаються приватною практикою, безпосередньо означає членство в нотаріальних палатах, що передбачає обов'язкову сплату внесків та інших платежів. Вони безпосередньо стосуються їх професійної діяльності й отримання доходу від цієї діяльності. Витратна спрямованість забезпечує і те, що вони враховуються в повному обсязі в складі професійних податкових відрахувань. Виходячи з того, що в Україні законодавець не закріпив такої

²¹⁸ [203] Яким чином здійснюється оподаткування доходів приватних нотаріусів? [Електронний ресурс] // Економіка. Фінанси. Право. - 2013. - № 1. - С. 34. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2013_1_23. - С. 34.

²¹⁹ [131] Про державне мито : Декрет Кабінету Міністрів України № 7-93 від 21.01.1993 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 13. - Ст. 113.

обов'язкової вимоги участі в громадських товариствах, інший режим передбачено і щодо таких коштів. Витрати на провадження нотаріальної діяльності подібними особами в Україні не виключаються зі складу бази оподаткування.

Характеризуючи правовий статус приватних нотаріусів, доцільно розкрити суть ризиків, пов'язаних із його діяльністю, та порівняти підходи законодавців різних країн щодо їх зменшення. Наприклад, у Російській Федерації передбачено страхування діяльності нотаріуса, що займається приватною практикою. [107]²²⁰ Нотаріус зобов'язаний укласти договір страхування своєї діяльності, а страхова сума по ньому не може бути меншою 100-кратного встановленого законом розміру мінімальної місячної оплати праці. Без такого договору страхування він не має права виконувати свої обов'язки. Принциповим положенням при цьому є врахування витрат на страхування такої діяльності в загальних витратах нотаріуса, тобто вони застосовуються при обрахуванні бази оподаткування та зменшують її. Це і не дивно, адже без страхування нотаріальної діяльності не буде можливості її розпочати взагалі. Витрати по обов'язковому страхуванню включаються до складу професійних податкових відрахувань у розмірі, встановленому договором страхування, у сумі фактично зроблених витрат.

В Україні подібного механізму не існує. При цьому потрібно врахувати дві обставини в разі його запровадження в нашій державі. З одного боку, такі вимоги зменшують базу оподаткування і відповідно до цього зменшують надходження до бюджетів. З іншого боку, шляхом певної централізації та публічної легалізації подібної діяльності посилюються гарантії для користувачів послугами нотаріусів. На наше переконання, запровадження обов'язкового страхування діяльності нотаріусів сприятиме розвитку діяльності цієї категорії самозайнятих осіб, що у довгостроковій

²²⁰ [107] ст. 18 Основы законодательства Российской Федерации о нотариате от 11.02.1993 г. № 4462-1 (в ред. от 13.12.2008) // Российская газета. 1993.13.03. № 49.

перспективі призведе до збільшення податкових надходжень до держави від їх діяльності.

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 22 % від бази нарахування.^{[149]²²¹} 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. Мінімальний страховий внесок визначається шляхом множення мінімального розміру заробітної плати на розмір внеску, встановленого законом для приватних нотаріусів (22 %) за місяць, в якому отримано дохід. ^{[149]²²²} Максимальну величину бази нарахування єдиного внеску дорівнює двадцяти п'яти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб. У 2016 році до цього Закону були внесені зміни, що передбачають 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). ^{[128]²²³}

Особливий правовий статус приватного нотаріуса передбачає специфіку настання відповідальності при неналежній реалізації податкового обов'язку. Так, при посвідченні нотаріусом договору купівлі-продажу (міни) нерухомого або рухомого майна між фізичними особами відбувається перевірка лише наявності документа, що засвідчує оціночну вартість такого майна, та документа про сплату податку до бюджету стороною (сторонами) договору.

²²¹ [149] Ст. 8 Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України № 2464-VI від 08.07.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 2-3. – Ст. 11.

²²² [149] п. 5 ст. 1 Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України № 2464-VI від 08.07.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 2-3. – Ст. 11.

²²³ [128] Про внесення змін до деяких законодавчих актів України : Закон України № 1774-VIII від 06.12.2016 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2017. – № 2. – Ст. 25.

[115]²²⁴ При цьому особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) такого податку є платник податку – фізична особа. Сума податку самостійно визначається та сплачується особою, яка продає або обмінює з іншою фізичною особою нерухомість[115]²²⁵. Виходячи з цього, і відповідальність за несплату такого податку залишається на самому платнику. На нотаріуса не покладається обов'язок перевіряти правильність оцінки вартості майна.

Окремі аспекти оподаткування нотаріуса при здійсненні ним операцій з посвідчення договорів купівлі-продажу нерухомого майна знайшли відображення у листі Державної податкової адміністрації України від 28.02.2011 року № 2063/Т/17-0714, яким встановлено, що фізична особа, яка укладає договір купівлі-продажу нерухомості з іншою фізичною особою, самостійно визначає й сплачує суму податку до бюджету за місцем нотаріального посвідчення такої угоди (за місцем розташування робочого місця приватного нотаріуса або державної нотаріальної контори) до нотаріального посвідчення такої угоди через банківські установи. [198]²²⁶ З листа Державної податкової адміністрації України від 26.01.2011 року № 1984/7/17-0717 закріплено наступне: «Пунктом 172.4 ст. 172, п. 173.4 ст. 173, п. 174.4 ст. 174 розділу IV Податкового кодексу України встановлено, що приватний нотаріус щокварталу подає до контролюючого органу за місцем розташування свого робочого місця інформацію про посвідчені ним договори щодо проведення операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна між фізичними особами й продажу (обміну) рухомого майна між стороною (сторонами) цього договору, включаючи інформацію про вартість такого

²²⁴ [115] Ст. 171 Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

²²⁵ [115] п. 172.5 ст. 172 Податкового кодексу України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

²²⁶ [198] Щодо оподаткування операцій з продажу об'єктів нерухомого майна : Лист Державної податкової адміністрації України № 2063/Т/17-0714 від 28.02.2011 р. // Бізнес - Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2012. – № 10.

майна й суму сплаченого податку, а також інформацію про видачу свідоцтв про право на спадщину та/або посвідчення договорів дарування в порядку, встановленому вказаним розділом ПКУ для податкового розрахунку». [197]²²⁷

Т. О. Голоядова з цього приводу ставить цілком логічні запитання: «чи повинен нотаріус подавати інформацію про договір купівлі-продажу (міни) нерухомого майна, якщо за таким договором платником податку отримано дохід, який не о податковується? В якій формі та в які строки нотаріусом подається інформація про договір купівлі-продажу (міни) нерухомого майна, якщо за таким договором платником податку сплачено податок?» [32]²²⁸

Як вважає вчена, нотаріус не подає інформацію про договір купівлі-продажу (міни) нерухомого майна, якщо за таким договором платником податку отримано дохід, який не оподатковується. Нотаріус подає інформацію тільки про договори купівлі-продажу (міни) нерухомого майна, за якими платниками податку сплачено податок відповідно до ст. 172 Податкового кодексу України, за ставками (5 %, або 18 %), передбаченими пунктами 167.1, 167.2 ст. 167 Податкового кодексу України. Звертаючись до Коментаря Податкового кодексу України вона підкреслює, що ця інформація не є податковою звітністю, але подається нотаріусом щокварталу в порядку, встановленому IV розділом Податкового кодексу України для податкового розрахунку. Рекомендуємо подавати таку інформацію протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (підпункт 49.18.2 пункту 49.18 статті 49 Податкового кодексу України). У разі надіслання інформації поштою, бажано здійснити таке відправлення на адресу відповідного органу податкової служби не пізніш

²²⁷ [197] Щодо обліку та звітності самозайнятих осіб: Лист Державної податкової адміністрації України № 1984/7/17-0717 від 26.01.2011 р. // Бізнес - Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. – 2011. – № 9.

²²⁸ [32] Голоядова Т. О. Особливості взаємодії нотаріуса з органами державної податкової служби в Україні [Електронний ресурс] / Т. О. Голоядова // Південноукраїнський правничий часопис. - 2014. - № 2. - С. 97-99. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pupch_2014_2_32 . – С. 98.

ніж за десять днів до граничного строку подання такої інформації (пункт 49.5 статті 49 Податкового кодексу України) [11, 32].²²⁹

У науковій літературі зустрічаються доволі радикальні підходи до питання щодо правового статусу нотаріусів як самозайнятих осіб. Йдеться про погляди окремих авторів на особливості визначення бази при оподаткуванні нотаріусів. Так, П. М. Коваленко пише: «існує низка невирішених проблем пов'язаних з справлянням плати при вчиненні нотаріальних дій, а саме: шахрайством під час отримання платежів (які приватні нотаріуси видають за «держмити») при посвідченні договорів відчуження, що підлягають оцінці, ухилянню від оподаткування вказаними особами в зв'язку з відсутністю в законодавстві вимоги про обов'язкову видачу платіжного документа (квитанції) приватним нотаріусом для підтвердження оплати за вчинену нотаріальну дію та проблемою відрахування до бюджету вказаних платежів.» [59]²³⁰ Навряд чи відсутність вимоги щодо видачі розрахункового документа є фактором, що свідчить про ухилення від оподаткування. Приміром, платники єдиного податку першої-другої групи також не зобов'язані видавати розрахунковий документ по кожній операції – лише на вимогу контрагента.

На наше переконання, П. М. Коваленко бракує аргументів у доведенні власної позиції. Дійсно, за надання державними нотаріусами додаткових послуг правового характеру, які не пов'язані із вчинюваними нотаріальними діями, а також технічного характеру справляється окрема плата. При цьому відповідно до ст. 31 Закону України «Про нотаріат» приватні нотаріуси за

²²⁹ [11, 32] Безрудченко С.М. Науково практичний коментар Податкового Кодексу України / С.М. Безрудченко, О.І. Клименко, А.С. Овчаренко. - 1-й том. - К.: "Видавничий дім "Професіонал", 2011. - 926 с.; Голоядова Т. О. Особливості взаємодії нотаріуса з органами державної податкової служби в Україні [Електронний ресурс] / Т. О. Голоядова //Південноукраїнський правничий часопис. - 2014. - № 2. - С. 97-99. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pupch_2014_2_32 . – С. 99.

²³⁰ [59] Коваленко П. М. Про деякі проблеми сплати податків, боротьби з шахрайством в сфері нотаріату, впорядкування платежів та декриміналізацію справляння плати при вчиненні нотаріальних дій [Електронний ресурс] / П. М. Коваленко // Юридична наука. - 2014. - № 9. - С. 41-47. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/jnn_2014_9_8. – С. 41.

вчинення нотаріальних дій справляють плату, розмір якої визначається за домовленістю між нотаріусом та громадянином або юридичною особою, а оплата додаткових послуг правового характеру, що надаються приватними нотаріусами і не належать до вчинюваної нотаріальної дії, провадиться за домовленістю сторін. [150]²³¹

П. М. Коваленко вказує, що у державних нотаріусів при посвідченні договорів відчуження, що підлягають оцінці, з платників стягують «1% – в Пенсійний фонд (від вартості майна), за вчинення нотаріальних дій, 1% – державне мито (яке поповнює бюджет) і плата за надання додаткових послуг правового, а також технічного характеру, які не пов'язані із вчинюваними нотаріальними діями. При цьому вчена наголошує, що «за сталою практикою, користуючись необізнаністю платників та недоліками законодавства, приватні нотаріуси, при посвідченні договорів відчуження, що підлягають оцінці, заявляють про необхідність стягнення з платників «1% – в Пенсійний фонд, 1% – державного мита і послуги нотаріуса (за домовленістю)». Різноманітні платежі відповідно до квитанцій, включно з 1% до Пенсійного фонду, здійснюються через касу банку, а «плата за послуги нотаріуса» та «держмито» передаються приватним нотаріусам готівкою. Натомість ніяких документів, які б підтверджували платіж, зазначені особи не надають.» [59]²³² Яким чином у даному разі відбувається ухилення від оподаткування П. М. Коваленко не пояснює. На наше переконання, отримання плати за домовленістю не свідчить про ухилення від оподаткування, адже на вимогу клієнта нотаріус видає розрахунковий документ.

²³¹ [150] Про нотаріат : Закон України № 3425-ХІІ від 02.09.1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 39. – Ст. 383

²³² [59] Коваленко П. М. Про деякі проблеми сплати податків, боротьби з шахрайством в сфері нотаріату, впорядкування платежів та декриміналізацію справляння плати при вчиненні нотаріальних дій [Електронний ресурс] / П. М. Коваленко // Юридична наука. - 2014. - № 9. - С. 41-47. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/jnn_2014_9_8. – С. 42.

2.3. Податково-правовий статус інших самозайнятих осіб.

Осіб, яких віднесено чинним податковим законодавством до кола самозайнятих, можна поділити на дві групи. Перша включає осіб, які повинні обов'язково реєструватися у якості самозайнятих, друга група – осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність та окремо не реєструються самозайнятими особами. До кола останніх належать особи, що беруть участь у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності. Першу групу складають лікарі, приватні нотаріуси, приватні виконавці, адвокати, арбітражні керуючі (розпорядники майна, керуючі санацією, ліквідатори), аудиторів, бухгалтерів, оцінщики, інженери чи архітектори тощо. Безумовно, в рамках даного дисертаційного дослідження неможливо розглянути окремо особливості податково-правового статусу осіб усіх цих категорій. Більше того, навряд чи можна дослідити детально правовий статус навіть першої групи. Тому в даному підрозділі зосередимо увагу на тих категоріях самозайнятих осіб, діяльність яких, як і діяльність нотаріусів, більшою мірою стосується діяльності в галузі права.

До кола самозайнятих осіб ст. 14 Податкового кодексу України відносить арбітражних керуючих. Їх правовий статус характеризується комплексністю, адже він визначається одночасно декількома нормативно-правовими актами. Окрім норм п.п. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, арбітражні керуючі відносяться до категорії самозайнятих осіб також відповідно до ч. 1 ст. 4 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом».[127]²³³ Цей нормативний акт здебільшого встановлює умови і порядок відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом та застосування ліквідаційної процедури з метою повного або часткового задоволення вимог кредиторів. Проте саме він надає визначення арбітражного керуючого: «арбітражний

²³³ [127] Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України № 2343-ХІІ від 14.05.1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 31. – Ст. 440.

керуючий – фізична особа, призначена господарським судом у встановленому порядку в справі про банкрутство як розпорядник майна, керуючий санацією або ліквідатор з числа осіб, які отримали відповідне свідоцтво і внесені до Єдиного реєстру арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів) України». [127]²³⁴

Отже, діяльність арбітражних керуючих підлягає ліцензуванню. Тривалий час їх діяльність регулювалася наказом Міністерства юстиції України від 14.10.2011 року № 3176/5, яким затверджено Ліцензійні умови провадження господарської діяльності арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів). Ці умови визначали загальні, кваліфікаційні, організаційні та інші спеціальні вимоги, обов'язки при здійсненні господарської діяльності і дія яких поширюється на всіх фізичних осіб - підприємців, які мають намір провадити або вже здійснюють господарську діяльність як арбітражну керуючу (розпорядники майна, керуючі санацією, ліквідатори). Даний нормативний акт діяв до набрання чинності нової редакції Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом». [127]²³⁵

19 січня 2013 року набрав чинності Закон «Про внесення змін до Закону України» Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом »№ 4212-VI від 22.12.2011 року, яким, серед іншого, вносяться зміни в норми, що регулюють діяльність арбітражних керуючих. Новий Закон про банкрутство містить цілий розділ, присвячений виключно діяльності арбітражного керуючого. Встановлюються вимоги до особи, яка бажає стати

²³⁴ [127] Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України № 2343-XII від 14.05.1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 31. – Ст. 440.

²³⁵ [127] Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України № 2343-XII від 14.05.1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 31. – Ст. 440.

арбітражним керуючим, змінюється механізм призначення арбітражних керуючих, змінюється порядок права на здійснення такої діяльності. [2]²³⁶

Характеризуючи діяльність арбітражних керуючих як ліцензовану, слід розмежовувати отримання ліцензії і реєстрацію як самозайнятої особи в контролюючих органах. Так, особи, що мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність, зобов'язані стати на облік у територіальних податкових органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати довідку про взяття на облік відповідно до ст. 65 Податкового кодексу України. Згідно з нормами даної статті облік самозайнятих осіб здійснюється шляхом внесення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків записів про державну реєстрацію або припинення підприємницької діяльності, незалежної професійної діяльності, перереєстрацію, постановку на облік, зняття з обліку, внесення змін стосовно самозайнятої особи, а також вчинення інших дій, які передбачені Порядком обліку платників податків, зборів. [115]²³⁷

Зміна законодавства про діяльність арбітражних керуючих зумовило необхідність деталізації окремих аспектів їх діяльності. Для цього Міністерством юстиції України було видано роз'яснення від 27.04.2012 року, у якому описано конструкції, пов'язані з прийняттям наказу Міністерства юстиції України від 12.09.2011 року № 2094/5, який змінив порядок отримання арбітражними керуючими спеціальних знань. Серед нововведень цього наказу варто виділити: передачу права на проведення підготовчих курсів арбітражних керуючих вищим навчальним закладам; введення вимоги про наявність у арбітражного керуючого повної вищої юридичної або економічної освіти і досвіду роботи за фахом не менше 3 років; збільшення терміну підготовки; розширення кола питань, що включаються в програму підготовки.

²³⁶ [2] Адамантис О. Новели в законодавстві, що стосуються підготовки арбітражних керуючих / О. Адамантис // ЮРИСТ & ЗАКОН. – 2013. – № 04.

²³⁷ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

Слід звернути увагу і на той факт, що новою редакцією Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» передбачається скасування ліцензування діяльності арбітражних керуючих (розпорядників майна, керівних санацією, ліквідаторів). Замість цього арбітражні керуючі стають суб'єктами незалежної професійної діяльності. У зв'язку з цим арбітражним керуючим зможе бути громадянин України, який має повну вищу освіту (юридичну або економічну), стаж роботи за фахом не менше трьох років або одного року на керівних посадах, після отримання повної вищої освіти пройшов піврічне навчання, встановлене держорганом з питань банкрутства, володіє державною мовою і склав кваліфікаційний іспит. Зараз арбітражний керуючий зобов'язаний кожні два роки підвищувати кваліфікацію в порядку, встановленому державним органом з питань банкрутства (згідно з Указом Президента «Про затвердження Положення про Міністерство юстиції України» державним органом з питань банкрутства є Міністерство юстиції України). Таким чином, з 19 січня 2013 року фактично скасовано ліцензування діяльності арбітражних керуючих. Однак замість цього введений ряд інших вимог до арбітражних керівників (наявність у арбітражного керуючого повної вищої юридичної або економічної освіти і досвіду роботи за фахом не менше 3 років; збільшення терміну підготовки). [2]²³⁸

До фізичних осіб, що виконують функції арбітражного керуючого чинним законодавством висувається низка вимог та обмежень. Так, ст. 97 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» встановлено наступні вимоги до претендентів на роль арбітражного керуючого: [127]²³⁹

²³⁸ [22] Адамантис О. Новели в законодавстві, що стосуються підготовки арбітражних керуючих / О. Адамантис // ЮРИСТ & ЗАКОН. – 2013. – № 04.

²³⁹ [127] Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України № 2343-ХІІ від 14.05.1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 31. – Ст. 440.

- 1) наявність статусу громадянина України;
- 2) повна вища юридична або економічна освіта;
- 3) стаж роботи за фахом не менше трьох років (або одного року на керівних посадах) після отримання повної вищої освіти;
- 4) проходження навчання та стажування протягом шести місяців у порядку, встановленому державним органом з питань банкрутства;
- 5) володіння державною мовою;
- 6) складення кваліфікаційного іспиту.

Особливістю статусу арбітражного керуючого є імперативна вимога з підтримання актуальності знань та навичок цього спеціального суб'єкта. Реалізовано це шляхом встановлення обов'язку один раз на два роки підвищувати кваліфікацію арбітражного керуючого. Процедура підвищення кваліфікації деталізовано Положенням «Про систему підготовки і перепідготовки осіб, які мають намір здійснювати діяльність арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора), та підвищення кваліфікації і перепідготовки арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), їх підготовки у справах про банкрутство страхових організацій». [153]²⁴⁰ Факт проходження підготовки засвідчується сертифікатом з терміном дії два роки. Виконання вимог даного положення є підґрунтям для набуття фізичною особою податково-правового статусу самозайнятої особи, адже воно фактично визначає порядок підготовки і перепідготовки осіб, які мають намір здійснювати діяльність арбітражного керуючого.

²⁴⁰ [153] Про систему підготовки і перепідготовки осіб, які мають намір здійснювати діяльність арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора), та підвищення кваліфікації і перепідготовки арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), їх підготовки у справах про банкрутство страхових організацій : Положення, затверджене Наказом Міністерства юстиції України № 1973/5 від 27.12.2012 р. // Офіційний вісник України. – 2013. – № 3. – Ст. 95.

Чинним законодавством визначаються і обмеження для осіб, що бажають стати арбітражним керуючим. Їх можна розділити на дві групи. Перша група включає обмеження об'єктивного характеру (на кшталт неможливості виконувати обов'язки арбітражного керуючого за станом здоров'я). Друга група передбачає попередню участь інших осіб або органів, які впливають на загальний правовий статус фізичної особи. Такі обмеження виключають можливість стати арбітражним керуючим обмежено дієздатних чи недієздатних осіб; осіб, які мають судимість за вчинення корисливих злочинів або заборону обіймати керівні посади тощо. Окрім того, не можуть бути арбітражними керуючими особи, яким відмовлено в наданні допуску до державної таємниці (у випадках, коли такий допуск є необхідним для виконання обов'язків арбітражного керуючого). [127]²⁴¹

Арбітражний керуючий діє як самозайнята особа. При цьому він наділений правом мати помічника. Оформлення відносин між арбітражним керуючим та його помічником відбувається у письмовій формі шляхом укладання трудового договору. Добір і прийняття на роботу помічника є виключним правом арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора). При цьому арбітражний керуючий зобов'язаний перевірити факт відсутності судимості за вчинення корисливих злочинів, що є перепорою для набуття статусу помічника арбітражного керуючого. Не може мати такого статусу і особа, визнана судом недієздатною (обмежено дієздатною).

Варто зазначити, що набуття статусу помічника арбітражного керуючого частково обмежує фізичну особу в можливості бути статусом самозайнятої особи. Обумовлено це положеннями ст. 100 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом», відповідно до яких помічник арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора) не може займатися

²⁴¹ [127] Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України № 2343-ХІІ від 14.05.1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 31. – Ст. 440.

підприємницькою (посередницькою) або адвокатською діяльністю, обіймати посади в органах державної влади або органах місцевого самоврядування чи інших юридичних осіб, а також виконувати іншу оплачувану роботу, крім викладацької, наукової та творчої діяльності. [127]²⁴² Отже, помічники арбітражного керуючого не можуть ставати самозайнятою особою будь-якого виду.

При характеристиці правового статусу арбітражного керуючого як самозайнятої особи найбільш важливим аспектом вбачається визначення його прав та обов'язків при сплаті податку на доходи фізичних осіб, а також особливостей реалізації ним податкового обов'язку саме по цьому податку. Відповідно до п. 178.3 Податкового кодексу України арбітражні керуючі як особи, які провадять незалежну професійну діяльність, мають право на відрахування з суми доходу документально підтверджених витрат, необхідних для проведення їх незалежної професійної діяльності. 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. [115]²⁴³

На відміну від оподаткування податком на доходи фізичних осіб звичайних платників, оподаткування арбітражних керуючих має особливості, зумовлені їх статусом самозайнятих осіб. Перш за все, варто звернути увагу на визначення оподатковуваного об'єкта та обрахування бази оподаткування цим податком. Розмір середньомісячного річного оподатковуваного доходу розраховується як отриманий загальний річний оподатковуваний дохід, зменшений на суму документально підтверджених річних витрат, поділений на кількість календарних місяців, протягом яких здійснювалась діяльність.

²⁴² [127] Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України № 2343-ХІІ від 14.05.1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 31. – Ст. 440.

²⁴³ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

При цьому Податковим кодексом України безпосередньо не передбачений який-небудь перелік витрат для самозайнятих осіб, у тому числі для фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність арбітражних керуючих. У той же час деякими підзаконними нормативними актами встановлені рекомендації до того, які витрати може враховувати в своїй діяльності арбітражний керуючий і на суму яких зменшується його оподатковувана база.

Відповідно до положень ст. 51 Податкового кодексу України Державна фіскальна служба України проводить періодичне узагальнення податкових консультацій, які стосуються значної кількості платників податків або значної суми податкових зобов'язань, та затверджує наказом узагальнюючі податкові консультації. [115]²⁴⁴ Питання щодо переліку видатків арбітражного керуючого було врегульовано узагальнюючою податковою консультацією у 2013 році. [146]²⁴⁵ Всі різновиди витрат арбітражних керуючих можна згрупувати у декілька груп.

Першу групу витрат арбітражного керуючого складають витрати на забезпечення його робочого місця. До них можна віднести витрати на: технічне забезпечення діяльності робочого місця такої особи та його обслуговування (охоронна та пожежна сигналізація, вогнестійкий сейф, інформаційна вивіска, металеві двері або металеві ролети); ремонт та технічне обслуговування обладнання (комп'ютерів, у тому числі їх програмного забезпечення, принтерів, сканерів, ксероксів, факсів, телефонів тощо); орендна плата за користування орендованим приміщенням або оплата за комунальні послуги, у разі використання власного нежитлового приміщення, де знаходиться контора (офіс) арбітражного керуючого (розпорядника майна,

²⁴⁴ [115] Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

²⁴⁵ [146] Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо переліку витрат фізичних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора): Наказ Міністерства доходів і зборів України № 877 від 30.12.2013 р. // Податковий, банківський, митний КОНСУЛЬТАНТ. – 2014. – № 1.

керуючого санацією, ліквідатора), у тому числі його поточний ремонт обладнання пандуса для під'їзду інвалідів.

Першу групу витрат арбітражного керуючого складають витрати, пов'язані із самою діяльністю самозайнятих осіб даного типу. Це витрати на: оплату праці та обов'язкові нарахування на фонд оплати праці помічників (найманих працівників); користування електронною базою законодавства; підключення та користування мережею Інтернет; відкриття рахунків у банках та їх розрахунково-касове обслуговування; страхування професійних ризиків арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів) за шкоду, заподіяну внаслідок неумисних дій або помилки під час здійснення повноважень арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора) тощо.

Останню групу витрат складають організаційні витрати загального характеру. Це витрати на: поштові та кур'єрські послуги, необхідні для виконання діяльності арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора); послуги телекомунікаційного зв'язку для ведення податкового обліку та подання податкової та іншої звітності; виготовлення печаток, а також їх заміну; проходження підвищення кваліфікації. Придбання та передплата нормативної літератури (книг, журналів, дисків, програм тощо); придбання канцелярського приладдя; сплату такими особами єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Наявність податково-правового статусу самозайнятої особи впливає на порядок оподаткування фізичних осіб, які з ними співпрацюють. Так, при виплаті фізичним особам, які провадять незалежну професійну діяльність, доходів, безпосередньо пов'язаних з такою діяльністю, податковими агентами податок на доходи фізичних осіб і військовий збір не утримується в разі надання такою фізичною особою копії довідки про взяття його на податковий облік як фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність. Це правило не застосовується в разі нарахування (виплати) доходу за виконання

певної роботи та / або надання послуги згідно з цивільно-правовим договором, коли встановлено, що відносини за таким договором фактично є трудовими, а сторони договору можуть прирівнюватися до працівника чи роботодавця.

Однією зі складових податкового обов'язку є ведення обліку об'єкта оподаткування. Арбітражні керуючі як самозайняті особи повинні при здійсненні незалежної професійної діяльності вести облік доходів і витрат. Форма такого обліку (Книга обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи – підприємці, крім осіб, які обрали спрощену систему оподаткування, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність) і порядок її ведення нормативно визначені. [148]²⁴⁶ Записи в Книзі здійснюються за підсумком робочого дня, протягом якого отримано дохід.

На окремих особливостях реалізації самозайнятими особами обов'язків з ведення обліку оподатковуваних доходів і їх коригування на дозволені витрати зупиняється І. Петрусенко, яка стверджує, що необхідно враховувати такі особливості визнання витрат самозайнятими особами: [114]²⁴⁷

- а) відображаються лише документально підтверджені витрати (згідно з п.п. 5 п. 6 Порядку № 481 документами, які підтверджують витрати, зокрема, можуть бути: платіжне доручення, прибутковий касовий ордер, квитанція, фіскальний чек, акт закупівлі (виконання робіт, надання послуг) та інші первинні документи, що засвідчують факт оплати товарів, робіт, послуг;
- б) відображаються лише витрати, безпосередньо пов'язані з отриманим в цей день дох будинок;
- в) якщо оплата витрат поточного місяця відбувається в наступному періоді, то такі витрати будуть враховані в розрахунку чистого

²⁴⁶ [148] 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 Міністерства доходів і зборів України № 481 від 16.09.2013 р. // Офіційний вісник України. – 2013. – № 78. – Ст. 2917.

²⁴⁷ [114] Петрусенко И. Декларирование доходов граждан: кто, когда, зачем / И. Петрусенко // Бухгалтер и Закон, 2015. – № 11. [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://bz.ligazakon.ua/magazine_article/BZ007621.

оподатковуваного доходу тільки після оплати, тобто в наступному податковому періоді. [148]²⁴⁸

При цьому вона підкреслює, що з норм ст. 178 Податкового кодексу України випливає, що звітним періодом для самозайнятої особи є календарний рік. Таким чином, чистий дохід такого календарного року визначається сумою отриманого за рік доходу, зменшеного на суму понесених (сплачених) витрат, пов'язаних з отриманням доходу. На думку фахівця для уникнення непорозумінь з контролюючими органами необхідно заздалегідь продумати лінію захисту з тим, щоб довести зв'язок витрат, наприклад грудня 2014 року з отриманням доходу в січні 2015 року. Зокрема, доведеться документально доводити, що були надані послуги в грудні, а їх оплата надійшла в січні.[114]²⁴⁹

Крім того що арбітражні керуючі – фізичні особи зобов'язані вести облік доходів і витрат від своєї незалежної професійної діяльності, вони повинні подавати податкову декларацію про майновий стан і доходи за результатами звітного року відповідно до Розділу IV Податкового кодексу України до 1 травня року, наступного за звітним. При цьому остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб і військового збору за звітний податковий рік здійснюється платником податку самостійно згідно з даними, зазначеними в декларації.

Сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій декларації, особа, яка здійснює діяльність арбітражного керуючого, зобов'язана самостійно до 1 серпня року, що настає за звітним.

²⁴⁸ [148] 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 Міністерства доходів і зборів України № 481 від 16.09.2013 р. // Офіційний вісник України. – 2013. – № 78. – Ст. 2917.

²⁴⁹ [114] Петрусенко И. Декларирование доходов граждан: кто, когда, зачем / И. Петрусенко // Бухгалтер и Закон, 2015. – № 11. [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://bz.ligazakon.ua/magazine_article/BZ007621.

Позбавлення статусу самоїзаятої особи при здійсненні нею функцій арбітражного керуючого відбувається у порядку, визначеному Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом». Стаття 112 даного нормативного акта визначає підстави, за наявності яких особа припиняє діяльність арбітражного керуючого. Їх можна поділити на дві групи. Перша включає підстави, не пов'язані з порушенням податковим керуючим чинного законодавства (добровільна письмова заява фізичної особи, неможливість виконувати свої повноваження за станом здоров'я, визнання його недієздатним чи обмежено дієздатним, безвісно відсутнім або померлим, його смерть тощо). Друга група включає підстави деліктного характеру, які виникають внаслідок порушення арбітражним керуючим порядку виконання покладених на нього обов'язків (набрання законної сили обвинувальним вироком щодо нього, накладення дисциплінарного стягнення у вигляді позбавлення права на здійснення діяльності арбітражного керуючого, подання неправдивих відомостей, необхідних для отримання свідоцтва про право на здійснення діяльності арбітражного керуючого, скасування допуску до державної таємниці за порушення арбітражним керуючим законодавства у сфері охорони державної таємниці тощо). [127]²⁵⁰

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

На основі аналізу проблем, які увійшли до другого розділу дисертації, зроблено такі висновки:

1. У процесі акумуляції податкових надходжень вагомого значення набуває належна нормативна регламентація діяльності учасників податкових відносин. Ефективність діяльності як владних, так і зобов'язаних суб'єктів

²⁵⁰ [127] Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України № 2343-ХІІ від 14.05.1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 31. – Ст. 440.

значною мірою залежить від можливості реалізації ними своїх прав та виконання покладених обов'язків.

2. Правовий статус будь-якого суб'єкта має власну структуру, яка складається з правоздатності і дієздатності. Сукупність цих складових зазвичай іменується правосуб'єктністю, яка має певні особливості, зумовлені галузевою приналежністю.

3. Універсальної правосуб'єктності немає – права та обов'язки обумовлюються нормами певної галузі права.

4. Податкове регулювання відбувається із застосуванням імперативного методу й методу рекомендацій і погоджень. Це визначає інше співвідношення обсягів прав та обов'язків підконтрольних суб'єктів податкових відносин – обов'язкам надається перевага.

5. Встановлено хибність позиції, відповідно до якої формування державних доходів відбувається за результатами економічної діяльності платників податків. Усувається вона можливістю застосування спеціальних податкових режимів, коли при переході на сплату єдиного податку у складі першої або другої групи передбачена необхідність його сплати щомісячно у розмірі 10 або 20 відсотків мінімальної заробітної плати (залежить від групи) незалежно від того, отримав такий платник дохід або ні. Іншими словами, навіть у разі відсутності діяльності та, відповідно, доходу, податковий обов'язок має виконуватися. Тобто формування доходів територіальної громади (єдиний податок відноситься до категорії місцевих) відбувається незалежно від результатів економічної діяльності платника податків.

6. Доведено, що державні доходи при сплаті податків і зборів не завжди формуються за рахунок майна платника. Це обумовлено двома обставинами: 1) майно платника може бути джерелом доходу тільки в разі майнового оподаткування, тоді як при сплаті прибуткових податків джерелом є дохід або прибуток – зовсім інші категорії; 2) не завжди податок сплачується учасником податкових відносин з власних коштів – податковий агент зобов'язаний

обрахувати та сплатити податок з платника за рахунок його коштів, а не власних.

7. Доведено недоцільність надання пріоритету будь-якій складовій податкового обов'язку. Порядок закріплення обов'язків платника податків у чинному податковому законодавстві не свідчить про надання якоїсь винятковості обов'язку зі сплати податку. Без реалізації інших складових податкового обов'язку з'ясувати повноту сплати взагалі неможливо. Так, без проходження облікових та реєстраційних процедур не можна визначити, з якого об'єкту було обчислено податкову базу та до якого платника це відноситься. Без подання податкової звітності неможливим стає наступний податковий контроль тощо.

8. Встановлено специфіку податково-правового регулювання, яка полягає у нерівності сторін податкових відносин та превалюванні обов'язків платників над їх правами, що виявляється при аналізі статей 16 та 20 Податкового кодексу України (перелік прав платників значно коротший за перелік прав контролюючих органів). Зумовлена така особливість застосуванням імперативного методу регулювання. Із цих позицій, права платників податків – це міра дозволеної поведінки.

9. Доведено, що нормативне закріплення прав платників податків не свідчить про обов'язковість їх точної і правильної реалізації. Гарантії реалізації наданих законодавцем платникам податків прав знаходять своє відображення в закріпленні відповідних процедур їх захисту, що стає запорукою непорушності прав платників податків та їх дійсної реалізації.

10. Констатовано вплив сукупності прав певного платника на іншого при їх реалізації в рамках різних податково-правових режимів або суб'єктами із різним податково-правовим статусом. Зовсім по-різному будуть оподатковуватися податком на додану вартість операції між звичайними платниками цього податку і тими, що використовують спеціальний податковий режим у вигляді сплати єдиного податку. Чимале значення також

має статус податкового резидента в оподаткуванні, або можливість визначення статусу податкового агента тощо.

11. Визначено характерну рису окремих учасників податкових відносин, що полягає у наявності у них одночасно статусу державних службовців і платників податків. Державні нотаріуси в частині оплати праці та пенсійного забезпечення прирівнюються до державних службовців відповідних категорій, а стаж їх роботи в державних нотаріальних конторах зараховується до стажу державної служби. Приватні ж нотаріуси відповідно до Податкового кодексу України є самозайнятими особами, що зумовлює особливості їх правового статусу як платника податку.

12. Доведено, що серед самозайнятих осіб категорії нотаріусів та адвокатів є найбільш помітними учасниками суспільних відносин. Вони беруть участь майже в усіх правових відносинах, з якими стикається особа. Вони не можуть не бути учасниками податкових відносин. Така знаковість цих суб'єктів зумовила особливий режим їх обліку та реєстрації.

13. Встановлено, що спеціальний режим оподаткування самозайнятих осіб зумовлює не лише специфічність закріплення їх прав та обов'язків і форм їх реалізації, а й визначення підстав щодо розрахунку суми сплати податку. До основних елементів податкового механізму поряд з платником відносять об'єкт оподаткування, спираючись на визначення якого, можна з'ясувати базу оподаткування, а вже виходячи з цього визначити суму податкового платежу. Оподатковуваним доходом осіб при провадженні певного виду незалежної професійної діяльності вважається сукупний чистий дохід, який визначається як різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду такої діяльності. Оподаткування інших категорій фізичних осіб не передбачає врахування витрат.

14. Визначено подвійність наслідків запровадження в нашій державі обов'язкового страхування окремих категорій самозайнятих осіб. З одного боку, такі вимоги зменшують базу оподаткування і відповідно до цього зменшують надходження до бюджетів. З іншого боку, шляхом певної

централізації та публічної легалізації подібної діяльності зміцнюються гарантії для споживачів послуг нотаріусів. Удосконалення обов'язкового страхування діяльності нотаріусів сприятиме розвитку діяльності цієї категорії самозайнятих осіб, що у довгостроковій перспективі призведе до збільшення податкових надходжень до держави від їх діяльності.

15. Особливий правовий статус приватного нотаріуса передбачає специфіку настання відповідальності у разі неналежної реалізації податкового обов'язку. При посвідченні нотаріусом договору купівлі-продажу (міни) нерухомого або рухомого майна між фізичними особами відбувається перевірка лише наявності документа, що засвідчує оціночну вартість такого майна, та документа про сплату податку до бюджету стороною (сторонами) договору. При цьому особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) такого податку є платник податку (фізична особа), сума податку самостійно визначається та сплачується особою, яка продає або обмінює з іншою фізичною особою нерухомість, тобто відповідальність за несплату такого податку залишається на самому платнику. На нотаріуса обов'язок перевіряти правильність оцінки вартості майна не покладається.

16. Самозайнятих осіб за ознакою обліку (реєстрації) доцільно поділяти на дві групи. Перша включає осіб, які мають обов'язково реєструватися як самозайняті, друга група – осіб, які провадять незалежну професійну діяльність та окремо не реєструються самозайнятими особами. До останніх належать особи, що беруть участь у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності.

17. Особливістю податково-правового статусу арбітражного керуючого як самозайнятої особи є імперативна вимога з підтримання актуальності знань та навичок цього спеціального суб'єкта. Реалізовано це шляхом встановлення обов'язку один раз на два роки підвищувати кваліфікацію арбітражного керуючого.

18. Запропоновано обмеження для осіб, що бажають стати арбітражним керуючим, поділити на дві групи. Перша група включає обмеження

об'єктивного характеру (на кшталт неможливості виконувати обов'язки арбітражного керуючого за станом здоров'я). Друга група передбачає попередню участь інших осіб або органів, які впливають на загальний правовий статус фізичної особи (обмеження дієздатності; наявність судимості за вчинення корисливих злочинів; заборона обіймати керівні посади).

19. Аргументовано доцільність поділу всіх різновидів витрат арбітражних керуючих на декілька груп: а) витрати на забезпечення його робочого місця; б) витрати, пов'язані із самою діяльністю самозайнятих осіб цього типу; в) організаційні витрати загального характеру.

20. Охарактеризовано процедури позбавлення статусу самозайнятої особи при здійсненні нею функцій арбітражного керуючого, які реалізуються за наявності підстав, що поділяються на дві групи: а) підстави, не пов'язані з порушенням податковим керуючим чинного законодавства (добровільна письмова заява фізичної особи, неможливість виконувати свої повноваження за станом здоров'я, визнання його недієздатним чи обмежено дієздатним, безвісно відсутнім або померлим, його смерть тощо); б) підстави деліктного характеру, які виникають внаслідок порушення арбітражним керуючим порядку виконання покладених на нього обов'язків (набрання законної сили обвинувальним вироком щодо нього, накладення дисциплінарного стягнення у вигляді позбавлення права на здійснення діяльності арбітражного керуючого, подання неправдивих відомостей, необхідних для отримання свідоцтва про право на здійснення діяльності арбітражного керуючого, скасування допуску до державної таємниці за порушення арбітражним керуючим законодавства у сфері охорони державної таємниці тощо).

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено нове вирішення наукового завдання щодо вдосконалення правового регулювання статусу самозайнятих осіб як платників податків на основі досягнень науки фінансового права, розробки та обґрунтування шляхів розвитку чинного податкового законодавства України, зокрема:

1. Джерелом прав та обов'язків, які складають правовий статус представника (яким можуть виступати певні різновиди самозайнятих осіб) при уповноваженому представництві, є цивільно-правовий договір на представництво інтересів, укладений між платником податків або законним представником та представником за довіреністю. У даному разі спостерігається сполучення податкових та цивільних норм при визначенні правового статусу уповноваженого представника платника податків.

2. Доведено, що державні доходи при сплаті податків і зборів самозайнятими особами не завжди формуються за рахунок майна платника. Це обумовлено двома особливими чинниками: 1) майно платника може бути джерелом доходу тільки у разі майнового оподаткування, тоді як при сплаті прибуткових податків джерелом є дохід або прибуток – зовсім інші категорії; 2) не завжди податок сплачується учасником податкових відносин з власних коштів – податковий агент зобов'язаний обрахувати та сплатити податок з платника за рахунок його коштів, а не власних.

3. Факт набуття платником податків податково-правового статусу самозайнятої особи суттєво впливає на порядок її оподаткування податком на доходи фізичних осіб. 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.

4. Охарактеризовано процедури позбавлення статусу самозайнятої особи при здійсненні нею функцій арбітражного керуючого, які реалізуються за наявності підстав, що поділяються на дві групи: а) підстави, не пов'язані з

порушенням податковим керуючим чинного законодавства (добровільна письмова заява фізичної особи, неможливість виконувати свої повноваження за станом здоров'я, визнання його недієздатним чи обмежено дієздатним, безвісно відсутнім або померлим, його смерть тощо); б) підстави деліктного характеру, які виникають внаслідок порушення арбітражним керуючим порядку виконання покладених на нього обов'язків (набрання законної сили обвинувальним вироком щодо нього, накладення дисциплінарного стягнення у вигляді позбавлення права на здійснення діяльності арбітражного керуючого, подання неправдивих відомостей, необхідних для отримання свідоцтва про право на здійснення діяльності арбітражного керуючого, скасування допуску до державної таємниці за порушення арбітражним керуючим законодавства у сфері охорони державної таємниці тощо).

5. Виокремлено характерну рису окремих учасників податкових відносин, що полягає в наявності у них одночасно статусу державних службовців та платників податків. Державні нотаріуси в частині оплати праці та пенсійного забезпечення прирівнюються до державних службовців відповідних категорій, а стаж їх роботи в державних нотаріальних конторах зараховується до стажу державної служби. Приватні ж нотаріуси відповідно до Податкового кодексу України є самозайнятими особами, що обумовлює особливості їх правового статусу як платника податку.

6. Констатовано вплив сукупності прав певного платника на іншого при їх реалізації в рамках різних податково-правових режимів або суб'єктами із різним податково-правовим статусом. Зовсім по-різному будуть оподатковуватися податком на додану вартість операції між звичайними платниками цього податку і тими, що використовують спеціальний податковий режим у вигляді сплати єдиного податку. Чимале значення також має статус податкового резидента в оподаткуванні або можливість визначення статусу податкового агента тощо.

7. Доведена хибність позиції, відповідно до якої формування державних доходів відбувається за результатами економічної діяльності

платників податків. Нівелюється вона можливістю застосування спеціальних податкових режимів, коли при переході на сплату єдиного податку у складі першої або другої групи передбачена необхідність його сплати щомісячно у розмірі 10 або 20 відсотків мінімальної заробітної плати (залежить від групи) незалежно від того, отримав такий платник дохід чи ні. Іншими словами, навіть у разі відсутності діяльності та, відповідно, доходу податковий обов'язок має виконуватися. Тобто формування доходів територіальної громади (єдиний податок відноситься до категорії місцевих) відбувається незалежно від результатів економічної діяльності платника податків.

8. Встановлено подвійність наслідків запровадження в нашій державі обов'язкового страхування окремих категорій самозайнятих осіб. З одного боку, такі вимоги зменшують базу оподаткування і відповідно до цього зменшують надходження до бюджетів. З другого боку, шляхом певної централізації та публічної легалізації подібної діяльності формуються більш надійні гарантії щодо користувачів послугами нотаріусів. Запровадження обов'язкового страхування діяльності нотаріусів сприятиме розвитку діяльності цієї категорії самозайнятих осіб, що у довгостроковій перспективі приведе до збільшення податкових надходжень до держави від їх діяльності.

9. Самозайнятих осіб за реєстраційною ознакою запропоновано поділяти на дві групи. Перша включає осіб, які мають обов'язково реєструватися як самозайняті; друга – осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність та окремо не реєструються самозайнятими особами. До кола останніх відносяться особи, що беруть участь у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності.

10. Запропоновано зобов'язаних учасників податкових відносин поділяти на загальних і спеціальних. Перші реалізують обов'язки по сплаті податків і зборів на загальних засадах, для чого не потрібно отримання спеціальних дозволів, ліцензій, інших документів, тоді як спеціальні зобов'язані суб'єкти оподаткування реалізують податковий обов'язок в більш ускладненому податковому режимі. Останнім недостатньо загальної

податкової реєстрації – йдеться про легалізацію принципів особливостей, які характеризують даного платника (платник податку на додану вартість, суб'єкт малого підприємництва і т.д.). Спеціальний суб'єкт податкових правовідносин характеризується набором прав та обов'язків, які віддзеркалюють специфічність його діяльності, що породжує і обов'язок справляння податкових платежів, не притаманних для загальної кількості платників або справляння звичайних податків та зборів у специфічних формах та режимах.

11. Визначено особливість податково-правового статусу арбітражного керуючого як самозайнятої особи, що полягає у наявності імперативної вимоги з підтримання актуальності знань та навичок цього спеціального суб'єкта. Виконання цієї вимоги здійснюється шляхом встановлення обов'язку один раз на два роки підвищувати кваліфікацію арбітражного керуючого.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамчик Л.Я. Налоговое право Беларуси / Л.Я. Абрамчик // Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М.В. Карасева (Сенцова), Д.М. Щекин. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – С. 11 – 102.
2. Адамантис О. Новели в законодавстві, що стосуються підготовки арбітражних керуючих / О. Адамантис // ЮРИСТ & ЗАКОН. – 2013. – № 04.
3. Алексеев С. С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве / С. С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1989. – 288 с.
4. Аллахвердян Д.А. Некоторые вопросы теории советских финансов / Д.А. Аллахвердян. – М., 1951. – 87 с.
5. Аллахвердян Д.А. Финансово-кредитный механизм развитого социализма / Д.А. Аллахвердян. – М.: Финансы, 1976. – 238 с.
6. Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими [Текст]: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Костянтин Володимирович Андрієвський ; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2009. – 206 с.
7. Андрійко О.Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади / О.Ф. Андрійко. – Київ.: Наукова думка, 2004. – 256 с.
8. Аппарат управления социалистического государства [в 2-х ч. Ч. 2] / редкол. : М. Ангене, М. Беньямин, Г. А. Дорохов, М. Еловицкий, И. Ковач, А. Е. Лунев, М. И. Пискотин, К. Свобода, Е. Старосьцяк, Ю. А. Тихомиров. - М. : Юрид. лит., 1977. - 351 с.
9. Бас О. І. Особливості самозайнятості сільського населення у сфері туризму. [Електронний ресурс] / О. І. Бас //Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Сер. : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. - 2013. - Вип. 181(2). - С. 27-33. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnau_econ_2013_181\(2\)_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnau_econ_2013_181(2)_7).

10. Безпалько І. Р. Історія оподаткування населення України / І.Р. Безпалько // Наукові записки Української академії друкарства. – № 1 (13). – 2008 р. – С. 214 – 220.
11. Безрудченко С.М. Науково практичний коментар Податкового Кодексу України / С.М. Безрудченко, О.І. Клименко, А.С. Овчаренко. - 1-й том. - К.: “Видавничий дім “ Професіонал”, 2011. - 926 с.
12. Битяк Ю. П. Державна служба в Україні : організаційно-правові засади : монографія / Ю. П. Битяк. - Х .: Право, 2005. - 304 с
13. Білінський Д. О. Проблеми кодифікації податкового законодавства України : дис. на здобуття наукового ступеня кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Дмитро Олександрович Білінський. – Х., 2009. – 192 с.
14. Большой юридический словарь / авт.- сост. : Додонов В. Н. и др. ; под ред. А. Я. Сухарева и др. - М. : Инфра-М, 1998. - 547 с.; Социологический энциклопедический словарь / ред.-координатор Г. В. Осипов. - М. : Инфра-М Норма, 1998. - 488 с.
15. Бутаков Д. Д. Основы мирового Налогового кодекса / Д. Д. Бутаков // Финансы. – 1996. – № 8. – С. 23–27.
16. Бутко П. Є. Трансформація підходів до визначення податково-правового статусу фізичних осіб / П. Є. Бутко // Право і суспільство. - 2012. - № 1. - С. 140-143. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2012_1_33.
17. Вакуленко В. Кодекс законів про працю України з постатейними матеріалами. – К.: Істина, 2001. – 800 с.
18. Весельський М.М. Правові основи справляння податків в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / М.М. Весельський. – К., 2001. – 24 с.
19. Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук / Д. В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003. – 450 с.
20. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права: монография / Д.В.Винницкий. – М.: Норма, 2000. – 119 с.

21. Винницький Д.В. Суб'єкти податкового права Російської Федерації: дис.... канд. юрид. наук: 12.00.12 / Д.В. Винницький. – Екатеринбург, 1999. – 180 с.
22. Водолажська Н. Перспективи кодифікації податкового законодавства України на сучасному етапі / Н. Водолажська // Юрист України. – 2005. – № 1 (1 (7)березень). – С. 29–32.
23. Воронкова О.М. Трансформація системи оподаткування в Україні / О.М. Воронкова // Фінанси України. – 2000. – №1. – С.118-123.
24. Воронова Л. К. Финансовое право : учеб. пособие для студ. юрид. вузов и фак. / Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – 359 с.
25. Гаврюшенко Г. Зарубіжний досвід розвитку підприємницької діяльності та самозайнятості серед людей з інвалідністю [Електронний ресурс] / Г. Гаврюшенко // Україна: аспекти праці. - 2013. - №4. - С. 45-50. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uap_2013_4_10.
26. Гаруст Ю. В. Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Ю. В. Гаруст. – Ірпінь, 2008. – 20 с.
27. Гега П.Т. Основи податкового права: навчальний посібник / П.Т. Гега, Л.М. Доля. – К.: Знання, КОО, 1998. – 273 с.
28. Глухов В. В. Налоги. Теория и практика: учеб. пособие / В. В. Глухов, И. В. Дольдэ. – СПб.: СПб. гос. техн. ун-т, 1995. –151 с.
29. Гнатенко К. В. Напрями удосконалення соціального захисту самозайнятих осіб [Електронний ресурс] / К. В. Гнатенко // Прикарпатський юридичний вісник. - 2016. - Вип. 1. - С. 104-106. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pjuv_2016_1_23.
30. Головач А. В. Адміністративно-правовий статус керівника в органах державної податкової служби України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Головач Андрій Володимирович. – Х., 2011. – 535 с.

31. Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Головашевич Олександр Олександрович. – Х., 2007. – 193 с.

32. Голядова Т. О. Особливості взаємодії нотаріуса з органами державної податкової служби в Україні [Електронний ресурс] / Т. О. Голядова // Південноукраїнський правничий часопис. - 2014. - № 2. – С. 97-99. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pupch_2014_2_32.

33. Господарський кодекс від 16.01.2003 № 436-IV // ВВР України. – 2003. – № 18. – Ст. 144.

34. Грабовецька О. Нормативно-правове забезпечення самозайнятості населення: реалії і проблеми [Електронний ресурс] / О. Грабовецька // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. - 2015. - Вип. 20. - С. 126–132. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/rarpsu_2015_20_25.

35. Гудим В. Н. Способы защиты прав налогоплательщиков: современное состояние и перспективы развития: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / В. Н. Гудим. – М, 2008. – 19 с.

36. Дамірчиєв М. І. Порівняльно-правовий аналіз системи оподаткування України та Республіки Азербайджан: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Дамірчиєв Мушфік Іскендер Огли. – Х., 2010. – 200 с.

37. Демченко П. Г. Правовые и организационные основы налогового администрирования: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Демченко Павел Геннадьевич. – Москва, 2009. – 163 с.

38. Долинська М. С. Деякі аспекти правового статусу державного нотаріуса [Електронний ресурс] / М. С. Долинська // Форум права. - 2014. - № 2. - С. 108–114. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.

39. Древаль Л.Н. Субъекты российского финансового права / под ред. Е.Ю. Грачевой. – М., 2008.

40. Дубенко С. Д. Державна служба і державні службовці в Україні : навч.-метод. по-сіб. / С. Д. Дубенко. – К. : Ін Юре, 1999. – 242 с

41. Дуванський О. М. Обов'язок зі сплати податків у системі обов'язків платника / О. М. Дуванський // Держава та регіони. Серія: право. – 2012. – № 1. – С. 81-85.
42. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Павло Михайлович Дуравкін. – Х., 2010. – 195 с.
43. Дякович М. М. Нотаріальне право України : навч. посіб. / М. М. Дякович. - Київ : Алерта ; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 683 с.
44. Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов : дис.... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Евтушенко Виктория Федоровна. – Москва, 2006. – 182 с.
45. Європейська система рахунків - ЄСР 2010 / ГЛАВА 1 Загальні риси і основні принципи // https://www.lb.lt/n22873/esa_2010-en_book.pdf
46. Жернаков М. В. Правове регулювання представництва у сфері оподаткування: монографія / М. В. Жернаков. – Харків : Право, 2006. – 144 с.
47. Жернаков М. Податкові спори : реформування механізмів вирішення: монографія / Михайло Жернаков. – Харків : Право, 2015. – 288 с.
48. Жоравович Д. О. Правові аспекти визначення статусу самозайнятої особи [Електронний ресурс] / Д. О. Жоравович // Форум права. - 2012. - № 3. - С. 190-195. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.
49. Жорнова О. І. Психологія самозайнятості на теренах України як наукова проблема та запит практики [Електронний ресурс] / О. І. Жорнова // Психологічні науки: проблеми і здобутки. – 2015. – Вип. 8. – С. 58-81. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pnpz_2015_8_6.
50. Жорнова О. Новочасні атрибути виробництва та особливості професійної підготовки студентів технічних університетів / Ольга Жорнова // Вища школа. - 2009. - № 1. - С. 67-75.

51. Загальна теорія держави і права: підручник / М.В. Цвік, В.Д. Ткаченко, Л.Л. Богачова та ін.; за ред. М.В. Цвіка, В.Д. Ткаченка, О.В. Петришина. – Х.: Право, 2002. – 432 с.

52. Иловайский С.И. Учебник финансового права / С.И. Иловайский. – М.: Издание Е.С. Иловайской, 1912. – 110 с.

53. Ільєва Н. В. Щодо визначення правового статусу нотаріату в Україні [Електронний ресурс] / Н. В. Ільєва // Форум права. - 2010. - № 3. - С. 152-156. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.

54. Ільїна Ю. П. Особливості правового статусу нотаріуса у деяких зарубіжних країнах[Електронний ресурс] / Ю. П. Ільїна // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Юриспруденція. - 2013. - Вип. 5. - С. 148-152. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2013_5_36.

55. Караченцев І. В. Податково-правовий статус учасників податкового спору: роль та класифікація їх обов'язків [Електронний ресурс] / І. В. Караченцев // Митна справа. - 2015. - № 2(2.2). – С. 149-153. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ms_2015_2\(2\)](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ms_2015_2(2)).

56. Караченцев І. В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ігор Володимирович Караченцев. – Харків, 2015. – 191 с.

57. Кириченко В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12. 00. 07 / Кириченко Вероніка Володимирівна. – Ірпінь, 2005. – 21 с.

58. Кієнко О. Б. Правові засади податкового представництва при справлянні податку на доходи фізичних осіб : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Олександр Борисович Кієнко. – Ірпінь, 2014. – 199 с.

59. Коваленко П. М. Про деякі проблеми сплати податків, боротьби з шахрайством в сфері нотаріату, впорядкування платежів та декриміналізацію справляння плати при вчиненні нотаріальних дій [Електронний ресурс] / П.

М. Коваленко // Юридична наука. - 2014. - № 9. - С. 41-47. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/jnn_2014_9_8.

60. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII // 1971 р. - Додаток до № 50.

61. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран. Вопросы теории и практики: учеб. пособие / А.Н. Козырин. – М.: Манускрипт, 1993. – 112 с.

62. Коленик В. О. Правовий статус платника податку на додану вартість / В. О. Коленик // Університетські наукові записки. - 2007. - № 4. - С. 319-323. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap_2007_4_51. – С. 322.

63. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, частям первой и второй / под общ. ред. Ю.Ф. Кваши. – 7-е изд., перераб. и доп. – М., 2009.

64. Константінеску Крістіна Румунія: оподаткування доходів приватних осіб / Крістіна Константінеску // Міжнародна наукова конференція. Проблеми фінансового права. 1996. – Випуск 1. – С. 187 – 192.

65. Конституции государств Европейского Союза / Под общ. ред. Л.А. Окунькова. – М., 1999.

66. Конституція України : від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

67. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 р. (редакція від 23 жовтня 2014 р.) // Відомості Верховної Ради України. - 2001. - № 25-26. - С. 131.

68. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : моногр. / І. Є. Криницький. – Х. : Право, 2009. – 320 с.

69. Криницький, І. Є. Правове регулювання оподаткування майна [Текст]: дис. ... канд.юрид. наук : 12.00.07 / І. Є. Криницький – Х., 2001. – 201 с.

70. Купалова Г.І. Соціально-економічний аналіз само зайнятості сільського населення: методологічні та практичні аспекти //Зайнятість та ринок праці. Вип. 17 Київ,2002. -С 3-13.

71. Курс советского гражданского процессуального права в 2 т. Т. 2: судопроизводство по гражданским делам / отв. ред. А. А. Мельников. – М, 1981. – 464 с.

72. Куций О. А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 І Куций Олександр Артемович. - О., 2004. - 14 с.

73. Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекцій / И. И. Кучеров. - М. : Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2001. - 307 с.

74. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов: правовые аспекты / И.И. Кучеров. - М.: ЮрИнфоР, 2009. - 473 с.

75. Кучеров И. И. Международное налоговое право (Академический курс) : учебник / И. И. Кучеров. – М. : ЗАО “ЮрИнфоР”, 2007. – 452 с.

76. Кучерявенко М. П. Податкове право України: акад. курс : підручник І М. П. Кучерявенко. - К. : Прав. єдність, 2008. - 701 с.

77. Кучерявенко М. П. Податкові процедури : правова природа та класифікація : [монографія] / М. П. Кучерявенко. – Київ : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.

78. Кучерявенко М.П. Податкове право: підручн. / М.П. Кучерявенко. - Х.: Право, 2013. - 536 с.

79. Кучерявенко М.П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні: Дис. д-ра юрид. наук: 12.00.07. – Харків, 1997.

80. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – 600 с.

81. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Т. III: Учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с.

82. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учебник / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 584 с.
83. Лебедев В. А. Финансовое право : курс лекций / В. А. Лебедев. – СПб. : Тип. А. М. Вольфа, 1882. – 345 с.
84. Лесько О. Й. Соціально-економічні проблеми зайнятості та професійної реабілітації осіб з обмеженими фізичними можливостями. Монографія / О. Й. Лесько. — Вінниця: УНІВЕРСУМ-Вінниця, 2004. — 244 с.
85. Летнянчин Л. І. Конституційні обов'язки людини і громадянина в Україні: проблеми теорії і практики : дис... канд. юрид. наук : 12.00.02 / Любомир Іванович Летнянчин ; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2002. – 211 с.
86. Липинский Д. А. О функциях и целях юридической ответственности / Д. А. Липинский // Вестн. Волжского ун-та им. В. Н. Татищева. – 2002. – № 24. – С. 3-4.
87. Львов Д. Курс финансового права. – Казань, 1888.
88. Мазурик О.Ф. Правовий статус податкового агента: дис. ... канд. юрид. наук: 12. 00. 07 / Мазурик Олена Федорівна. – Запоріжжя, 2010. – 189 с.
89. Максак О. І. Представництво в податковому регулюванні: співвідношення понять в податкових законах та міжнародних угодах [Електронний ресурс] / О. І. Максак // Форум права. – 2008. – № 3. – С. 347–351. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-3/08moitmu.pdf>.
90. Манохин В. М. Советская государственная служба / Манохин В. М. - М. : Юрид. лит., 1966. – 195 с
91. Матеріал з Вікіпедії - вільної енциклопедії. Список областей України за наявним населенням та Самозайнята особа. 2013 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org>

92. Мінаєва О. М. Правове регулювання податкового обліку: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О. М. Мінаєва. – Харків, 2007. – 201 с.
93. Мышкин Б.В. Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Мышкин Борис Владимирович. – М., 2004. – 205 с.
94. Назаров В. Н. К вопросу о дефиниции и классификации споров, возникающих в связи с взиманием налогов и сборов / В. Н. Назаров // Финансовое право. – 2007. – № 10. – С. 26-28.
95. Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред А. В. Брызгалина. - М. : Аналитика - Пресс, 1998. - 506 с.
96. Налоговое право : учебник / отв. ред. С. Г. Пепеляев. - М. : Юристъ, 2005. - 591 с.
97. Налоговое право России : учеб. для вузов I отв ред. Ю. А. Крохина. - М. : НОРМА, 2003. - 641 с.
98. Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева – М., 2000.
99. Налоговые системы зарубежных стран: учебник для вузов 2-е изд., перераб. и доп. / под ред. проф. В.Г. Князева, проф. Д.Г. Черника. – М.: Закон и право, Юнити, 1997. – 191 с.
100. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3т. Т.1 / заг. редакція М. Я. Азарова. — К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. – 590 с.
101. Нешатаева Т. Н. Соблюдение баланса публичного и частного интересов / Нешатаева Т. Н. / Т. Н. Нешатаева // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. – 2000. – № 4. – С. 109-113.
102. О бухгалтерском учете : Федеральный Закон Российской Федерации от 21.11.1996 № 129-ФЗ.
103. Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ozhegov.org/words/12364.shtml>.

104. Онишко С. В. Потенціал підвищення конкурентоспроможності податкової політики / С. В. Онишко // Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні : зб. матеріалів наук.-практ. круглого столу (м. Ірпінь, 23 берез. 2012 р.). - Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2012. - С. 133-136.

105. Ортікова Н.В. Залучення безробітних до підприємницької діяльності: досвід, організація, методика : Навчально-методична розробка / Н.В. Ортікова. - К. : ІПК ДСЗУ, 2003. - 37 с.

106. Основи оподаткування : навч. посіб. І Т. В. Калінеску, О. М. Антіпов, Г. М. Бурлуцька та ін. ; кер. авт. кол. і наук. ред. Т. В. Калінеску. - Луганськ : СНУ ім. В. Даля, 2007. - 535 с.

107. Основы законодательства Российской Федерации о нотариате от 11.02.1993 г. № 4462-1 (в ред. от 13.12.2008) // Российская газета. 1993.13.03. № 49.

108. Очерки финансово-правовой науки современности : монография / [под общ. ред. Л. К. Вороновой и Н. И. Химичевой]. – Москва – Харьков : Право, 2011. – 592 с.

109. Павленко П. І. Проблема правового статусу посадової особи в юридичній літературі / П. І. Павленко // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. - 1999. - № 1. - С.150-154.

110. Пепеляев С. Г. Законы о налогах: элементы структуры / С. Г. Пепеляев. – Москва : СВЕА, 1995. – 26 с.

111. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / М. О. Перепелиця; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. - Х., 2001. - 181 с.

112. Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14 / Петрова Галина Владиславовна. – Москва, 2003. – 460 с.

113. Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования / Г. В. Петрова. – М.: Олита, 2003. – 360 с.

114. Петрусенко И. Декларирование доходов граждан: кто, когда, зачем / И. Петрусенко // Бухгалтер и Закон, 2015. – № 11. [Электронный ресурс] – Режим доступа : http://bz.ligazakon.ua/magazine_article/BZ007621.

115. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14. – Ст. 112.

116. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Офіц. вісник України. – 2010. – № 92.

117. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. (редакція від 1 жовтня 2014 р.) // Відомості Верховної Ради України. - 2011. - № 13-14, № 15-16, № 17. - С.112.

118. Податковий кодекс України: постатейний коментар у 2 ч. Ч. 1. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х.: Право, 2011. – 704 с.

119. Податковий кодекс України: постатейний коментар у 2 ч. Ч.2. / Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, О.А. Лукашев та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х.: Право, 2011. – 1128 с.

120. Помочь малому бизнесу. Изучаем западный опыт. — Режим доступа: <http://ivkurilka.ram.subpage67.htmlrazdel15>.

121. Порохов Е. В Теория налоговых обязательств: учебное пособие / Е. В. Порохов. – Алматы : Жеті Жаргы, 2001. – 168 с.

122. Порохов Е.В. Теория и практика налогового права Республики Казахстан: основные проблемы / Е.В. Порохов. – Алматы: Налоговый эксперт, 2009. – 456 с.

123. Порядок обліку платників податків і зборів : Наказ Державної податкової адміністрації України від 22.12.2010 № 979 // Офіційний вісник України. - 2011 р. - № 1. – Ст. 56.

124. Порядок реєстрації адвокатів як самозайнятих осіб регламентовано розділом VI Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого наказом ДПА України від 22.12.2010 р. N 979.

125. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 2, 12, 17, 24 и 34 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате» от 19 мая 1998 г. № 15-П. // Собрание законодательства РФ. 1998. № 22. ст. 2491.

126. Про адвокатуру та адвокатську діяльність : Закон України № 5076-VI від 05.07.2012 // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 27. – Ст. 282.

127. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України № 2343-XII від 14.05.1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 31. – Ст. 440.

128. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України : Закон України № 1774-VIII від 06.12.2016 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2017. – № 2. – Ст. 25.

129. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України № 71-VIII від 28.12.2014 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 7-9. – Ст. 55.

130. Про громадянство України: Закон України в ред. від 16.04.97 // ВВР. – 1997. – № 23. – Ст. 169.

131. Про державне мито : Декрет Кабінету Міністрів України № 7-93 від 21.01.1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 113.

132. Про Державний бюджет України на 2013 рік : Закон України № 5515-VI від 06 груд. 2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 5-6. – Ст. 60.

133. Про Державний бюджет України на 2014 рік : Закон України № 719-VII від 16 січ. 2014 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 9. – Ст. 93.

134. Про Державний бюджет України на 2015 рік : Закон України № 80-VIII від 28 груд. 2014 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 5. – Ст. 37.

135. Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів: Закон України від 22.12.1994 № 320 / 94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995 р. – № 2. – Ст. 10.

136. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень : Закон України № 1952-IV від 01.07.2004 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 51. – Ст. 553.

137. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців : Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003 р. – № 31. – Ст. 263.

138. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності : Закон України № 1105-XIV від 23.09.1999 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 46-47. – Ст. 403.

139. Про зайнятість населення : Закон України № 5067-VI від 05.07.2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 24. – Ст. 243.

140. 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 України від 17.12.2010 р. № 954 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 2. – Ст. 131.

141. 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.

142. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів та визнання такими, що втратили чинність, наказів Державної податкової адміністрації України : Наказ Державної податкової адміністрації України від 22.12.2010 р. № 979 // Офіційний вісник України. – 2011 р. – № 1. – Ст. 56

143. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів : Наказ Міністерства фінансів України № 1588 від 09.12.2011 р. // Офіційний вісник України. – 2012. – № 1. – Ст. 39.

144. Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів) : Наказ Державної податкової адміністрації України № 80 від 19.02.1998 р. // Офіційний вісник України. – 1998. – № 11. – Ст. 431.

145. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів) : Наказ Державної податкової служби України № 1185 від 24.12.2012 р. // Бизнес - Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2013. – № 4.

146. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо переліку витрат фізичних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора) : Наказ Міністерства доходів і зборів України № 877 від 30.12.2013 р. // Податковий, банківський, митний КОНСУЛЬТАНТ. – 2014. – № 1.

147. 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 Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 р. № 1025 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 2. – Ст. 137.

148. 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 Міністерства доходів і зборів України № 481 від 16.09.2013 р. // Офіційний вісник України. – 2013. – № 78. – Ст. 2917.

149. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України № 2464-VI від 08.07.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 2-3. – Ст. 11.

150. Про нотаріат : Закон України № 3425-XII від 02.09.1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 39. – Ст. 383.

151. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995 р. – № 4. – Ст. 28.

152. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003 р. – № 37 – Ст. 308.

153. Про систему підготовки і перепідготовки осіб, які мають намір здійснювати діяльність арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора), та підвищення кваліфікації і перепідготовки арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), їх підготовки у справах про банкрутство страхових організацій : Положення, затверджене Наказом Міністерства юстиції України № 1973/5 від 27.12.2012 р. // Офіційний вісник України. – 2013. – № 3. – Ст. 95.

154. Про судоустрій і статус суддів : Закон України № 2453-VI від 07.07.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 41-45. – Ст. 529.

155. Пушкарєва В. М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие / В. М. Пушкарєва – М. : ИНФРА – М., 1996. – 192 с.

156. Рагимова С. М. Публично-правовое регулирование предпринимательской деятельности: финансово-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / С. М. Рагимова. – Баку, 2005. – 236 с.

157. Развитие самозанятости в странах Европейского Союза и США — Режим доступа: http://www.vneshmarket.ru/content/document_r_A4F920_72-2395-4116-96E5-EE76169118C7.html

158. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. – М. : Госюриздат, 1960. – 194 с.

159. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю: навч. посіб. / Л. А. Савченко. – Київ : Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.

160. Самозайнятість : Соціологія і психологія [Текст] : навчальний посібник для вузів / ред. Ю. Ф. Пачьковський. - К. : Каравела, 2009. - 760 с.

161. Самсін І. Л. Зміна податкового зобов'язання: підстави та наслідки за Податковим кодексом України / І. Л. Самсін // Адвокат. – 2011. – № 8. – С. 27-30.

162. Санахметова Н. О. Підприємницьке право : навч. посібник / Н. О. Санахметова. – К. : А. С. К., 2001. – 704 с.

163. Саркисов А. К. Юридическая конфликтология в сфере налоговых отношений: особенности становления / А. К. Саркисов // Финансовое право. – 2007. – № 10. – С. 26-28.

164. Саттарова Н. А. Принуждение в финансовом праве : автореф. дис. ... доктора юрид. наук / Нурия Альвановна Саттарова. – М., 2006. – 28 с.

165. Селигман Э. О. Очерки по теории обложения (финансовые проблемы военного и послевоенного периода) / Э. О. Селигман. – Пг. : Изд-во Сев.-Зап. Промбюро В. С.Н.Х., 1924. – 89 с.

166. Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні [Електронний ресурс] / Р. А. Сидорук // Право і суспільство. - 2015. - № 5. - С. 150-157. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2015_5_28. – С. 152-153.

167. Скакун О. Ф. Теорія держави і права (Енциклопедичний курс): підруч. / О. Ф. Скакун. -Х. : Еспада, 2006. - 776 с.

168. Словник іноземних слів /за ред. О. С. Мельничука. - К. : Наук. думка, 1974. - 776 с.

169. Советское административное право : учеб. / [А. П. Алехин, В. В. Бесчеревных, А. А. Кармолицкий, Ю. М. Козлов и др.] ; под ред. Ю. М. Козлова. - М. : Юрид. лит., 1985. - 544 с.

170. Социологический энциклопедический словарь / ред.-координатор Г. В. Осипов. - М. : Инфра-М Норма, 1998. - 488 с.

171. Стародуб Д. М. Правовий статус податкової декларації: порівняльний аспект / Д. М. Стародуб // Держава і право. Юридичні і політичні науки. - 2013. - Вип. 62. - С. 251-257. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/dip_2013_62_41. – С. 252.

172. Тарасов И. Т. Финансы и налоги: очерки теории и политики / Тарасов И. Т., Исаев А. А. – М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. – Т. 4. – 618 с.

173. Тарасова В. Ф. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / В. Ф. Тарасова, Л. Н. Семькина, Т. В. Сапрыкина. - 3-е изд., перераб. - М. : КНОРУС, 2007. - 320 с.

174. Тарасова І. В. Особливості нормативно-правового статусу інституту нотаріату в Україні [Електронний ресурс] / І. В. Тарасова // Правничий вісник Університету «КРОК». - 2014. - Вип. 19. - С. 84-89. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pvuk_2014_19_14. – С. 86.

175. Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. - М.: Юрист, 2000.- 771 с.

176. Теремецький В. І. Права та обов'язки як основні елементи правового статусу платників податків / В. І. Теремецький // Право і Безпека. - 2012. - № 3. - С. 139-146. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2012_3_32.

177. Тихомиров Ю. А. Правовое регулирование : теория и практика / Ю. А. Тихомиров. – М.: Формула прав, 2010. – 400 с.

178. Толковый словарь живого великорусского языка В. И. Даля под ред. И. А. Бодуэна де Куртенэ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://slovari.ru/default.aspx?s=0&p=246>.

179. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право / Г. П. Толстопятенко. – М., 2004. – 317 с.

180. Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций / Д. В. Тютин. - М. : ЭКСМО, 2009. - 427 с.

181. Федорова К. І. Адміністративно- правове регулювання приватної нотаріальної діяльності в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 07 / К. І. Федорова ; Нац. аграрний унт. - К., 2008. - 20 с.

182. Философский словарь / под ред. И. Т. Фролова 7-е изд., перераб. и доп. – М.: Республика, 2001. – 719 с.

183. Философский словарь / под ред. И. Т. Фролова. - 6-е изд., перераб. и доп.. - М. : Политиздат, 1991. - 560 с

184. Финансовое право: учеб. / отв. ред. Н.И. Химичева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма, 2008. – 768 с.

185. Фоміна Г. В. Правовий статус юридичних осіб – платників податків / Г. В. Фоміна // Право і суспільство. - 2012. - № 6. - С. 83-89. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2012_6_19.

186. Фурса С.Я. Теоретичні основи нотаріального процесу в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук : 03 / С. Я. Фурса ; НАН України, Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького. - К., 2003. - 40 с.

187. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина. - М.: Юридическая литература, 1974.- 351 с.

188. Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть: учебник / А.И. Худяков. – Алматы: НОРМА-К, 2003. – 224 с.

189. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р., № 435-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – №№ 40-44. – Ст.356.

190. Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике / Д. Г. Черник. – М. : ЮНИТИ. – 1997. – 383 с.

191. Шаповал Л. І. Представництво в цивільному праві : автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.03 / Л. І. Шаповал. – К, 2007. – 20 с.

192. Шевчук А.В. Самозанятость в информационной экономике: основные понятия и типы / А.В. Шевчук // Экономическая социология. - 2008. - Т. 9. №1. - С. 51- 64.

193. Шершеневич Г. Ф. Общая теория права / Г.Ф. Шершеневич. – М.: Изд-во Бр. Башмаковых, 1911. – 512 с.

194. Шершеневич Г.Ф. Общая теория права: Учебное пособие. В 2-х томах. Т.2. Вып. 2, 3, 4 / Г.Ф. Шершеневич. – М.: Юридический колледж МГУ, 1995. – 362 с.

195. Щекин. Д. М. Судебная практика по налоговым спорам. 2003-2004 г. / Д. М. Щекин; под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2005. – 589 с.

196. Щербанюк О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин / О.В. Щербанюк. – Чернівці: Рута, 2000. – 288 с.

197. Щодо обліку та звітності самозайнятих осіб : Лист Державної податкової адміністрації від 26.01.2011, № 1984/7/17-0717 // Бизнес - Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2011. – № 9.

198. Щодо оподаткування операцій з продажу об'єктів нерухомого майна : Лист Державної податкової адміністрації України № 2063/Т/17-0714 від 28.02.2011 р. // Бизнес - Бухгалтерия. Право. Податки. Консультации. Збірник систематизованого законодавства. – 2012. – № 10.

199. Щодо переліку витрат, пов'язаних з організацією роботи приватних нотаріусів : Лист Міністерства юстиції України від 02.02.2006 р. № 31-35/20 // Экспресс-анализ законодательных и нормативных актов. – 2006. – № 11.

200. Щолкіна Г. В. Постійне представництво як організаційно-правова форма суб'єкта податкових відносин (національний та міжнародний аспект) [Електронний ресурс] / Г. В. Щолкіна // Форум права. – 2008. – № 2. – С.

502–506. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-2/08sgvtma.pdf>.

201. Явич Л. С. Право и общественные отношения / Л.С. Явич. – М.: Юрид. лит., 1971. – 152 с.

202. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение: теоретико-правовой аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Яговкина Вита Александровна. – М., 2003. – 21 с.

203. Яким чином здійснюється оподаткування доходів приватних нотаріусів? [Електронний ресурс] // Економіка. Фінанси. Право. - 2013. - № 1. - С. 34. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2013_1_23. – С. 34.

204. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных расходах / И. И. Янжул. – СПб., 1904. – 406 с.

205. Ярошенко Ф.О. Історія податків та оподаткування в Україні: навч. посібн. / Ф.О. Ярошенко, В.Л. Павленко. – Ірпінь: Академія ДПСУ, 2002. – 240 с.

ДОДАТКИ



ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ
НАРОДНИЙ ДЕПУТАТ УКРАЇНИ
ШАХОВ СЕРГІЙ ВОЛОДИМИРОВИЧ

01008, м. Київ, вул. М.Грушевського, 5. ел.пошта: shakhov@v.rada.gov.ua

№ 392 -455/ВР

від « 08 » вересня 2017 року

ДОВІДКА

**про впровадження у правотворчу діяльність результатів
дисертаційного дослідження здобувача кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України
Іванової Софії Сергіївни
на тему «Податково-правовий статус самозайнятих осіб в Україні»**

Довідка засвідчує те, що результати дисертаційної роботи здобувача кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України Іванової Софії Сергіївни на тему «Податково-правовий статус самозайнятих осіб в Україні», поданої на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право, використовуються при підготовці пропозицій з удосконалення чинного податкового законодавства України.

народний депутат України

С. Шахов



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС У ХАРКІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. Пушкінська, 46, м. Харків, 61057 тел.(057) 702-86-04, факс (057) 706-14-84
www.kh.sfs.gov.ua; e-mail: gu.kh@sfs.gov.ua КОД ЄДРПОУ 39599198

08.09.2017 № 8372/9/20-40-13-10-Н

на № _____ від _____

Довідка

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
 Іванової Софії Сергіївни на тему:
 «Податково-правовий статус самозайнятих осіб в Україні»,
 поданого на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за
 спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;
 інформаційне право

До Головного управління Державної фіскальної служби у Харківській області надійшли матеріали дисертаційного дослідження Іванової Софії Сергіївни на тему «Податково-правовий статус самозайнятих осіб в Україні». Основні положення й висновки дисертаційного дослідження Іванової С.С. використовуються співробітниками ГУДФС України у Харківській області при підготовці пропозицій щодо внесення змін до чинного податкового законодавства України з метою підвищення ефективності оподаткування самозайнятих осіб, а також при здійсненні контролю за своєчасністю та повнотою виконання податкового обов'язку цією категорією платників податків.

Заступник начальника
 ГУ ДФС у Харківській області



Н.В.Светош

**Класичний
Приватний
Університет**

Україна, 69002 тел. (061) 220-95-85
м. Запоріжжя, (061) 764-67-50
Жуковського, 70 "Б" факс (061) 701-90-02



**CLASSIC
PRIVATE
UNIVERSITY**

70 "B", Zhukovskogo st., tel. (061) 220-95-85
69002 Zaporizhja, (061) 764-67-50
UKRAINE fax (061) 701-90-02

№ 1184

"01" вересня 20 17 р.

АКТ

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Іванової Софії Сергіївни на тему:

«Податково-правовий статус самозайнятих осіб в Україні»

До Класичного приватного університету надійшли матеріали дисертаційного дослідження Іванової Софії Сергіївни на тему «Податково-правовий статус самозайнятих осіб в Україні». Дисертація побудована на досягненнях вітчизняної і світової юридичної науки по обраній проблематиці та відрізняється високим науковим рівнем. Досконалий аналіз проблем оподаткування самозайнятих осіб дозволив здобувачу сформулювати нові теоретико-правові ідеї, які заслуговують на підтримку, висунути аргументовані пропозиції відносно вдосконалення чинного законодавства, а також механізму правозастосовчої діяльності у податковій сфері. Здобутки дисертанта наразі використовуються в навчальному процесі при викладенні дисциплін «Податкове право» та «Фінансове» право викладачами Класичного приватного університету.

Перший проректор
з науково-педагогічної
та наукової роботи,
д.е.н., професор



О.В. Покатаєва