

9. Fosler R. S. The New Economic Role of American States: Strategies in a Competitive World Economy. Oxford : Oxford University Press, 1991. 384 p.
10. Тайваньские научные парки получили в 2017 г. рекордные суммарные доходы. *Тайваньская панорама*. URL: <https://taipanorama.tw/news.php?unit=134&post=132041> (дата звернення: 25.10.2019)
11. Перелік наукових парків, що включені до державного реєстру // Міністерство освіти і науки України : офіц. сайт. URL: <https://mon.gov.ua/ua/nauka/innovacijna-diyalnist-ta-transfer-tehnologij/naukovi-parki> (дата звернення: 25.10.2019).
12. У ХНУРЕ відкрили науковий парк, який першим в Україні увійшов до Міжнародної асоціації IASP // Харківська обласна державна адміністрація : офіц. сайт. URL: <https://kharkivoda.gov.ua/news/98261> (дата звернення: 25.10.2019)
13. Науковий парк // Харківський національний університет внутрішніх справ : сайт. URL: <http://univd.edu.ua/uk/dir/1999/naukovyy-park> (дата звернення: 25.10.2019).
14. Презентація наукового парку «Наука та безпека» // Офіційний сайт Куп'янської міської ради та виконавчого комітету. URL: <http://kupyansk-rada.gov.ua/news/id/10547> (дата звернення: 25.10.2019).
15. Про наукову і науково-технічну діяльність : закон України від 26.11.2015 № 848-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 3. Ст. 25.

Одержано 01.11.2019

УДК 347.73

Галина Володимирівна РОССІХІНА,

доктор юридичних наук, професор, дійсний член (академік)

Європейської академії природничих наук,

професор кафедри правового забезпечення господарської діяльності факультету № 6

Харківського національного університету внутрішніх справ;

 <https://orcid.org/0000-0001-8436-049X>

ДО ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ САМОЗАЙНЯТИХ ОСІБ В УКРАЇНІ

Ефективна система оподаткування – невід’ємна частина економічного комплексу будь-якої сучасної держави. Загальна система обов’язкових платежів включає до себе, як один з елементів, обов’язкові платежі податкового характеру, і деталізується особливістю характеру його справляння – податковим змістом. Аналізуючи співвідношення прямих та непрямих податків треба виходити з їх змісту: прямих – як прибутково-помайнових та непрямих – як податків на споживання. Деталізуючи це положення, С. Пепеляєв підкреслює, що перші справляються під час придбання та накопичення матеріальних благ, тоді як останні – під час їх витрачання [1, с. 420]. На жаль, в податковому законодавстві України використовується неузгоджений підхід до визначення непрямих податків або узагальнення їх видів.

Непрямі податки на споживання є однією з головних форм податкового вилучення. Їх частка в останні роки складає: у Великобританії – більше 20 %, у США – 8-9 %, у Німеччині приблизно 18 %. Це обумовлено тим, що в США ці податки відносяться до розряду податків штатів і місцевих податків, а також основний непрямий податок має форму податку з продажу. Навпаки, у Великобританії, Німеччині – це загальнодержавні податки, які, в основному, виступають у формі податку на додану вартість.

І. Х. Озеров в монографії «Основи фінансової науки» звертає увагу на той факт, що прямі податки сумірні з платоспроможністю населення, а непрямі характеризуються стійкістю надходження. Головна зручність останніх для населення полягає в тому, що вони сплачуються незначними долями, в міру споживання і в такий час, коли платники мають кошти, щоб купити оподатковуваний податком предмет [2, с. 108].

Необхідно звернути увагу на соціально-економічну складову України на сьогоднішній день. На жаль, станом на 2018 р. в списку успішності 100 найбільших економік світу Україна займає 98 місце з 100 (щодо накопиченого реального економічного зростання з 2013 р. по 2018 р. згідно первісних даних від МВФ). Фактично (приблизно) 0,7 % зростання економіки за 5 років. Таким чином в Україні зростання економіки відбувається з мінусом 17,5 %. Для порівняння хотілося б відзначити: Китай з плюсом 115 %, Індія з плюсом 104 %, Турція – плюс 67 %, Малайзія – 59 % тощо. На перший погляд, це фактичне порівняння виглядає з височайшими азіатськими країнами, але і його можна порівняти із країнами СНД і СЕВ. Так, наприклад, Польща за 10 років з плюсом 39 % та 21 % за 5 років, Румунія (у якій нема сировини і технологій) з плюсом 22 і 25 %, Болгарія плюс 17 %, Білорусь плюс 19 % за 10 років (при наявності ряду девальвацій і галопуючої інфляції), Казахстан (з повною залежністю від сировини) в 1,5 рази зріс за 10 років і на 15 % за 5 років [3]. Все ця картина фактично потребує широкомасштабних перетворень і змін.

На сьогоднішній час дефіцит, тобто видаткова частина перевищує дохідну частину на пару мільярдів. Саме в даному випадку приходять на ум неодноразові кредитні зобов’язання. Віце-президент США Джо Байден під час переговорів з Президентом України П. Порошенком на полях 71-й сесії Генасамблеї ООН заявив про готовність Вашингтону надати Україні кредитні гарантії на 1 млрд грн [4]. Міністерство Фінансів України розмістило еврооблігації під гарантії США на 1 млрд доларів. Кабінет Міністрів України в свою чергу прийняв рішення здійснити випуск облігацій зовнішньої державної позики на суму 1 млрд під гарантії Уряду США строком обігу на 5 років і максимальної відсоткової ставці 2,5 %.

Тобто, на даному етапі розвитку бюджет України знаходиться досить в плачевному стані і потребує фінансової допомоги в будь-яких проявах. Саме тому держава все частіше звертає свої погляди на систему оподаткування з фіскальної точки зору. Всім відомі останні рішення уряду щодо підвищення акцизів на тютюн, алкогольні напої, паливо тощо. Але автор хоче звернути увагу на вже існуючий порядок оподаткування фізичних осіб – самозайнятих осіб, його ефективність (результативність) для держави, а також контролю з боку держави за цими процесами. Згідно норм Податкового кодексу України самозайнятою особою є 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. Незалежна професійна діяльність – участь фізичної особи в науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, 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.

Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, регулюється ст. 178 розд. IV Податкового кодексу України. Особи, які мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність, зобов'язані стати на облік в органах державної податкової служби за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати свідоцтво про таку реєстрацію згідно зі ст. 65 ПКУ [5].

Доходи громадян, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності, оподатковуються за ставками, визначеними в п. 167.1 ст. 167 ПКУ. Оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності [5]. 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. Фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, подають податкову декларацію за результатами звітного року у строки, передбачені для платників податку на доходи фізичних осіб. Іноземці та особи без громадянства, які стали на облік в органах державної податкової служби як самозайняті особи, є резидентами і в річній податковій декларації поряд з доходами від провадження незалежної професійної діяльності мають зазначати інші доходи з джерел їх походження з України та іноземні доходи.

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 свідоцтва про взяття її на податковий облік як фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність. Це правило не застосовується в разі нарахування (виплати) доходу за виконання певної роботи або надання послуги згідно з цивільно-правовим договором, відносини за яким встановлено трудовими відносинами, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця відповідно до пп. 14.1.195 та 14.1.222 п. 14.1 ст. 14 ПКУ [5].

Фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, зобов'язані вести облік доходів і витрат від такої діяльності. Форма такого обліку та порядок його ведення визначаються центральним органом державної податкової служби. Остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб за звітний податковий рік здійснюється платником самостійно згідно з даними, зазначеними в податковій декларації.

Державна фіскальна служба України у листі від 18.10.2016 № 10941/3/99-99-13-01-03-14 [6] надала роз'яснення щодо порядку оподаткування доходу фізичної особи від надання в оренду нерухомості. Як зазначає контролюючий орган, правовідносини щодо найму житла регулюються Главою 59 Цивільного кодексу України від 16.01.2003 № 435-IV [7]. Даний вид договору не може бути безоплатним, а тому в будь-якому разі орендодавець отримує дохід. Так, стороною договору найму житла (орендодавцем) може бути лише фізична особа, чи фізична особа, що зареєстрована суб'єктом господарювання. Тому дохід від такої діяльності оподатковується відповідно до пункту 170.1 статті 170 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. Контролюючий орган правильно зазначає, що обов'язок декларування та сплати податку на доходи фізичних осіб залежатиме від сторін договору. Якщо орендар – фізична особа – підприємець чи юридична особа, то відповідно до статті 168 ПК України обов'язок утримання податку з доходів фізичних осіб покладено саме на орендарів, адже вони можуть бути податковими агентами. З іншого боку, якщо сторонами даного договору виступають дві фізичні особи, то орендодавець зобов'язаний самостійно задекларувати та сплатити даний податок. Якщо орендар – фізична особа, то дохід від оренди слід відобразити у річній декларації, яку особа подає до контролюючого органу до 1 травня року, що настає за звітним. У такому разі сплатити податок на додану вартість необхідно до 1 серпня року, що слідує за звітним. Якщо ж орендар фізична особа – підприємець, то Податковий кодекс України встановлює інші строки подання декларації – 40 днів після закінчення останнього дня такого звітного (податкового) кварталу, згідно з підпунктом 170.1.5 пункту 170.1 статті 170 Податкового кодексу України [8].

Сума отриманого доходу, сума сплаченого протягом звітного податкового року податку та податкового зобов'язання за результатами такого року відображаються у річній податковій декларації. Ставка податку як для фізичних осіб, так і для фізичних осіб – підприємців однакова – 18 %, відповідно до пункту 167.1 статті 167 Податкового кодексу України. Об'єкт оподаткування обчислюється виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди. Для обмеження зловживання цим положенням законодавцем встановлено, що орендна плата не може бути меншою, ніж та, що встановлена Кабінетом Міністрів України, виходячи з мінімальної вартості місячної оренди одного

квадратного метра загальної площі нерухомості з урахуванням місця її розташування, інших функціональних та якісних показників, що встановлюються органом місцевого самоврядування села, селища, міста, на території яких вона розташована, та оприлюднюється у спосіб, найбільш доступний для жителів такої територіальної громади. Також із даного доходу слід сплатити військовий збір за ставкою 1,5 % відповідно до пункту 161 підрозділу 10 Перехідних положень Податкового кодексу України [5].

Крім вищезазначених роз'яснень норм податкового права, на нашу думку, найбільшою проблемою у таких правовідносинах є неможливість їх контролю. Оскільки нотаріальна форма договору передбачена лише для договору оренди житла з викупом, що насправді зустрічається не так часто як звичайний найм, то законодавчо не передбачено інших видів контролю за укладанням таких договорів. Крім того, має сенс звернути увагу на те, що контролюючим органом у роз'ясненні розглянуто лише особливий вид оренди – житловий найм. Незважаючи на те, що юридична особа може виступати орендарем, житло повинно використовуватися лише для проживання фізичних осіб в ньому. Якщо таке проживання фізичних осіб пов'язане із виконанням ними трудової функції щодо юридичної особи – наймача, або ж передбачено трудовим договором між ними, то такий дохід фізичної особи не вважається додатковим благом. В усіх інших випадках особа, що проживає у найманому житлі, отримує додаткове благо у розумінні підпункту а) підпункту 164.2.17 підпункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України [5].

Загальновідомо, що податок з доходів фізичних осіб зобов'язані платити усі громадяни, які отримують будь-який дохід. Згідно нормам податкового законодавства платниками податку є фізичні особи-резиденти, які отримують доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи, а також фізичні особи – нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження в Україні. Податковий агент (це фірма, організація, де працює громадянин за трудовою угодою) не віддає гроші, поки не утримає і не сплатить даний податок. А вот коли громадянин робить «ліву» працю, та отримує за неї винагороду, то він не сплачує взагалі податок з доходів фізичних осіб.

Нажаль, на сьогоднішній день органи державної фіскальної служби спираються тільки на інформацію про доходи, яку громадянин сам оприлюднює. Але є і інші засоби контролю за рухом грошових коштів за рахунками, наприклад моніторинг операцій за всіма банківськими картами.

До того ж самозайнята особа, як правило, не поспішає реєструватися в якості суб'єкта підприємницької діяльності, саме тому не легалізує свій дохід перед державою, тобто не сплачує відповідні податки і всі отримані гроші залишаються в кармані цього платника. Джерело доходу самозайнятої особи є замовник послуги, який також зацікавлений залишатися в тіні і не укладати трудовий договір. Велика кількість громадян знаходяться поза межею оподаткування (наприклад, няні та репетитори, фотографи, дизайнери, майстри манікюру, ремонтники, візажисти тощо). Таким чином, у програті залишається держава. На сучасному етапі велика кількість громадян працюють приватним порядком без сплати податків і зборів. В свою чергу момент доказування підприємницької діяльності без реєстрації даного платника досить складний. Для цього потрібні і посвідчення осіб, які оплатили товари і послуги, розписки в отриманні грошей або дані щодо поповнення карти, банківського рахунку, розміщення реклами, страховими внесками. Фактично гроші, отримані даними особами, є доходом, отриманим в результаті незаконної діяльності. Такий дохід повинен обкладатися податком з доходів фізичних осіб та воєнним збором. Фактично органи державної фіскальної служби встановили факт ведення підприємницької діяльності без реєстрації притягнуть до відповідальності і нарахують податки. Зрозуміло, що в якості негативних моментів легалізації самозайнятих осіб можна виділити збільшення податкового тиску, досить слабка програма державної підтримки, постійні зміни чинного податкового законодавства тощо.

На наш погляд, має сенс знизити рівень оподаткування осіб, які, наприклад, надають квартири в оренду. Встановити ставку на рівні 5–7 %, щоб надати можливість легалізуватися даним особам. В свою чергу вихід з тіні дає можливість отримати легальний статус своєї діяльності, офіційно укладати договори, розміщення реклами, включення до трудового стажу, формування пенсійних накопичень тощо. З одного боку, це дає можливість державі отримати додаткові гроші для наповнення бюджету країни за рахунок легалізації великої кількості платників податків, а з іншого, самому платнику вийти з тіні на досить пільгових умовах з боку держави.

Список бібліографічних посилань

1. Налоговое право. Особенная часть : учеб. для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Просвещение. 2017. 736 с.
2. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. М., 1908. 530 с.
3. Есть 92 место! Экономика России пробила новое дно. *Новые известия*. 2018. 19 окт. URL: <https://newizv.ru/article/general/19-10-2018/est-92-mesto-ekonomika-rossii-probila-novoe-dno> (дата звернення: 20.10.2019).
4. Байден пообещал Порошенко миллиард долларов кредитных гарантий. *Сегодня*. 2016. 21 сент. URL: <https://www.segodnya.ua/economics/enews/bayden-poobeshchal-poroshenko-milliard-dollarov-kreditnyh-garantiy-753591.html> (дата звернення: 20.10.2019).
5. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. ст. 112.
6. Лист ДФС від 18.10.2016 №10941/3/99-99-13-01-03-14. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-fizichnih-osib/70025.html> (дата звернення: 20.10.2019).
7. Цивільний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40–44. Ст. 356.

Одержано 01.11.2019