

УДК 340.13(477:430)

В.О. Білошкар,
здобувач ДНДІ МВС України

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ОСІБ, ЯКІ ЗДІЙСНЮЮТЬ НЕЗАЛЕЖНУ ПРОФЕСІЙНУ ДІЯЛЬНІСТЬ (ФРІЛАНСЕРІВ): ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ТА НІМЕЧЧИНИ

У статті досліджено правове регулювання оподаткування осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність в Україні. Проведено порівняльний аналіз з правовим регулюванням оподаткування діяльності фрілансерів у Німеччині. Досліджено порядок реєстрації незалежної професійної діяльності в Україні та проведено порівняння з постановою на облік фрілансерів у Німеччині. Розглянуто особливості оподаткування доходів фрілансерів Німеччини.

Ключові слова: незалежна професійна діяльність, фріланс, правове регулювання, оподаткування.

В статье исследовано правовое регулирование налогообложения лиц, осуществляющих независимую профессиональную деятельность в Украине. Проведен сравнительный анализ с правовым регулированием налогообложения деятельности фрилансеров в Германии. Исследован порядок регистрации независимой профессиональной деятельности в Украине и проведено сравнение с постановлением на учет фрилансеров в Германии. Рассмотрены особенности налогообложения доходов фрилансеров Германии.

Ключевые слова: независимая профессиональная деятельность, фриланс, правовое регулирование, налогообложение.

Paper studies the legal regulation of the taxation of individuals who carry out independent professional activity in Ukraine. Comparative analysis of legal regulation of taxation of freelancers in Germany is carried out. The procedure of registration of independent professional activity in Ukraine is studied and a comparison with the registration of freelancers in Germany is made. The peculiarities of income taxation of freelancers in Germany.

Keywords: independent professional activity, freelance activity, legal regulation, taxation.

Сьогодні в Україні в правовому регулюванні оподаткування незалежної професійної діяльності (далі – НПД) існує безліч недоліків. Складність податкового законодавства та небажання деяких платників вчасно і повністю сплачувати податки спричиняє те, що більшість осіб, які здійснюють НПД, приховують свою діяльність і, відповідно, з метою ухилення від оподаткування, доходи. М.М. Фільо вважає, що ухилення від сплати податків є домінуючим сегментом тіньової економіки, при цьому основними причинами, що зумовлюють існування явища ухилення від оподаткування, є нестабільність і недосконалість податкового законодавства та відсутність податкової свідомості у платників податків [1, с. 84]. Зазначимо, що ухилення від сплати податків призводить до посилення податкового тиску на осіб, які легально здійснюють НПД, що, у свою чергу, схиляє їх до

переведення своєї діяльності в тінь. Причини цього полягають у тому, що Україна має недостатньо досвіду щодо регулювання оподаткування осіб, які здійснюють НПД. Саме тому дослідження правового регулювання оподаткування діяльності фрілансерів у зарубіжних країнах набуває особливої актуальності.

Окремі аспекти правового регулювання оподаткування осіб, які здійснюють НПД, досліджувалися у роботах О.О. Головашевича, Д.О. Жоравовича, С.С. Іванової, Ю.О. Костенко, М.П. Кучерявенка, Н.М. Маринів, Н.О. Саніахметової, А.О. Храброва та ін. Проте варто зазначити, що порівняння правового регулювання оподаткування осіб, які здійснюють НПД в Україні, з правовим регулюванням оподаткування фрілансерів зарубіжних країн здійснено не було.

Оскільки Україна взяла курс на європейську інтеграцію, запозичення досвіду правового регулювання оподаткування фрілансерів європейських країн, зокрема Німеччини, буде корисним. Саме тому метою статті є дослідження правового регулювання оподаткування осіб, які здійснюють НПД в Україні, та порівняння його з правовим регулюванням оподаткування діяльності фрілансерів у Німеччині.

Перш ніж розглядати правове регулювання оподаткування осіб, які здійснюють НПД, необхідно навести дефініцію цієї діяльності. Вітчизняний законодавець не дає визначення НПД, а починає з переліку діяльностей, які може здійснювати фізична особа. Відповідно до пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України) незалежною професійною діяльністю є участь фізичної особи в науковій, літературній, артистичній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінювачів, інженерів чи архітекторів, осіб, зайнятих релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю, за умови, що такі особи не є працівниками або фізичними особами – підприємцями та використовують найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб [2].

На відміну від України, в Німеччині такого поняття, як “незалежна професійна діяльність” не існує. Натомість є визначення особи, яка здійснює схожу діяльність – “фрілансер”. Термін “фрілансер” (англ. *freelancer* – вільний митець) є лише одним із багатьох термінів, який використовується для позначення типу працівника, який є вільнонайманою особою та який сам пропонує свої послуги. Д.О. Стребков зазначає, що фрілансер – це людина, яка виконує роботу без укладання довготермінового договору з роботодавцем, позаштатний працівник [3 с. 23]. О.Є. Кузьмін вказує, що фрілансери – це висококваліфіковані незалежні професіонали, які не входять до штату організацій, надають свої послуги для різних компаній без укладання довготермінових договорів [4 с. 376].

Отже, фрілансер – це позаштатний робітник, який сам пропонує свої послуги без укладання трудового договору. В Україні досить часто використовують термін фрілансер, але зазвичай для людей, які здійснюють свою діяльність віддалено через мережу Інтернет. Проте, на нашу думку, український законодавець, використовуючи термін для позначення осіб, які здійснюють НПД, має на увазі й діяльність фрілансерів.

Перелік діяльностей, які може здійснювати фрілансер у Німеччині, порівняно з Україною, набагато ширший. Так, відповідно до ст. 18 Закону Німеччини “Про прибутковий податок” (нім. *Einkommensteuergesetz* – закон про прибутковий податок) до фрілансерів належать особи, які здійснюють незалежну наукову, художню, літературну, педагогічну або освітню діяльність, незалежну професійну діяльність лікарів, стоматологів, ветеринарів, адвокатів, нотаріусів, патентні агенти, геодезисти, інженери, архітектори, комерційні хіміки, бухгалтери, податкові консультанти, дипломовані бухгалтери, податкові агенти, фізіотерапевти, журналісти,

фотокореспонденти, перекладачі, пілоти та інші подібні професії [5]. Фрілансовою діяльністю займаються також представники інших професій, які є подібними до перелічених. Але варто зазначити, що остаточне рішення про те, чи належить діяльність до фрілансової, ухвалює податкова інспекція. Отже, для розвитку оподаткування НПД в Україні доцільно розширити перелік професій, представники яких можуть займатися такою діяльністю.

Для реалізації НПД в Україні необхідно здійснити низку дій. Так, відповідно до п. 178.1 ст. 178 ПК України особи, які мають намір здійснювати НПД, зобов'язані стати на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати довідку про взяття на облік [2]. Відповідно до п. 6.7 Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588, взяття на облік фізичних осіб, які не є підприємцями та здійснюють НПД, умовою ведення якої згідно із 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 НПД, здійснюється за місцем постійного проживання [6]. Для окремих видів НПД встановлюється особливий порядок реєстрації, тому на них варто звернути увагу та детальніше розглянути механізм взяття на облік.

Одним з видів НПД, щодо якого встановлюється особливий порядок реєстрації, є діяльність нотаріусів. Відповідно до Закону України “Про нотаріат”, реєстрація приватної нотаріальної діяльності провадиться Головним управлінням юстиції Міністерства юстиції в областях та місті Києві на підставі заяви особи, яка має свідоцтво про право на зайняття нотаріальною діяльністю, та акта про сертифікацію про відповідність робочого місця (контори) приватного нотаріуса. Свідоцтво про право на зайняття нотаріальною діяльністю видається Міністерством юстиції України на підставі рішення Вищої кваліфікаційної комісії нотаріату [7]. Оскільки ціллю здійснення нотаріальної діяльності є отримання доходу, реєстрація в контролюючих органах з метою сплати податків є обов'язковою. Після отримання свідоцтва особа, яка бажає здійснювати нотаріальну діяльність, протягом 10 днів має стати на облік в органах Державної фіскальної служби за місцем основного проживання [2].

Наступним видом НПД з особливим порядком реєстрації є діяльність адвокатів, для провадження котрої особі, яка виявила бажання стати адвокатом, необхідно скласти кваліфікаційний іспит. Відповідно до Закону України “Про адвокатуру та адвокатську діяльність” особі, яка склала кваліфікаційний іспит, протягом десяти днів із дня складання кваліфікаційного іспиту кваліфікаційно-дисциплінарна комісія адвокатури безоплатно видає свідоцтво про складання кваліфікаційного іспиту [8]. Також необхідною умовою здійснення адвокатської діяльності є постанова на облік у органах Державної фіскальної служби за місцем основного проживання [2].

Особливий порядок реєстрації встановлюється також для діяльності арбітражного керуючого. Відповідно до наказу Міністерства юстиції України “Про отримання свідоцтва про право на здійснення діяльності арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора)” від 14.01.2013 № 93/5 особа, що бажає надавати послуги арбітражного керуючого, має пройти навчання у навчальних закладах, які мають право на підготовку арбітражних керуючих, та отримати відповідне свідоцтво [9]. Як і у випадку взяття на облік нотаріальної і адвокатської діяльності, арбітражні керуючі (розпорядники майна, керуючі санацією, ліквідатори) мають стати на облік у органах Державної фіскальної служби за місцем основного проживання [2].

Для реєстрації своєї діяльності фрілансерам необхідно протягом чотирьох тижнів з моменту початку роботи звернутися до податкової інспекції за місцем проживання. Це потрібно для того, щоб під час реєстрації була надана податкова категорія та податковий номер фрілансера. Також у податкову інспекцію необхідно надати анкету, в якій будуть вказані загальні персональні дані фрілансера, інформація про його діяльність та очікуваний рівень доходу [10].

Отже, для того, щоб зареєструвати свою діяльність фрілансерам, необхідно стати на облік в податковій інспекції за місцем проживання і отримати податковий номер, а в Україні особи, що мають намір провадити НПД, зобов'язані стати на облік у органах державної фіскальної служби за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати довідку про взяття на облік, також у відповідному уповноваженому державному органі отримати свідоцтво про реєстрацію чи інший документ (дозвіл, сертифікат тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення НПД. При цьому для інших видів НПД достатньо стати на облік у органах податкової інспекції за місцем проживання. Таким чином, процедура взяття на облік фрілансерів Німеччини, на відміну від України, набагато простіша і потребує менше часу. Необхідно зазначити, що в Німеччині існує багато інформаційних статей та інфографіків, в яких доступно пояснюється, як крок за кроком зареєструвати фрілансову діяльність, також влада Німеччини намагається надати всі можливості для здійснення фрілансу та підняття його на новий рівень у країні шляхом поширення інформації про саму діяльність та легкість взяття на облік. Складність реєстрації НПД в Україні призводить до відмови від неї і переведення НПД у тінь. Тому полегшення процедури реєстрації фрілансової діяльності на прикладі Німеччини має заохотити осіб, які бажають здійснювати НПД в Україні, ставати на облік та сплачувати податки.

Повертаючись до оподаткування осіб, які здійснюють НПД в Україні, зазначимо, що п. 178.6 ст. 178 ПК України зобов'язує фізичних осіб, які провадять НПД, вести облік доходів і витрат від такої діяльності. Форма такого обліку та порядок його ведення однакові для фізичних осіб – підприємців (крім осіб, які обрали спрощену систему оподаткування) і фізичних осіб, які провадять НПД. Пунктом 178.2 ст. 178 ПК України передбачено, що доходи громадян, отримані протягом календарного року від провадження НПД, оподатковуються за ставкою 18 %. Відповідно до п. 178.3 цієї статті оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності. Варто відмітити, якщо в особи, яка здійснює НПД, відсутня довідка про взяття на облік у фіскальних органах за місцем свого постійного проживання, об'єктом оподаткування залишаються доходи без урахування витрат від такої діяльності [2].

Крім цього, особа, яка здійснює НПД, відповідно до наказу Державної фіскальної служби України від 16.09.2013 № 481 “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” зобов'язана подати до контролюючого органу за основним місцем обліку примірник Книги обліку та витрат, на титульному аркуші якої зазначаються: прізвище, ім'я та по батькові, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта, податкова адреса, номер та дата свідоцтва про право на здійснення НПД (за наявності) [11]. За результатами звітного року до 1 травня необхідно подати податкову декларацію про майновий стан і доходи.

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

Всього в Німеччині існує 6 категорій платників податку на прибуток: 1) особи, які не перебувають у шлюбі та не мають дітей. Населення, що належить до цієї категорії, зазвичай платить за максимальною ставкою, яка становить 42 % від зарплати. Неоподатковуваний мінімум доходів на місяць становить 945 євро; 2) самотні матері та батьки-одиначки. Неоподатковуваний мінімум доходів на місяць становить 1044 євро; 3) працівники, які перебувають у шлюбі або в партнерстві. Особливість цієї категорії полягає в тому, що неоподатковуваний мінімум доходів (945 євро) майже подвоюється. Таким чином, один із членів сім'ї має неоподатковуваний мінімум доходів 1788 євро, а інший член сім'ї позбавляється права мати його [10]; 4) працівники, які перебувають у шлюбі або в партнерстві та отримують приблизно однаковий дохід. Неоподатковуваний мінімум доходів на місяць становить 945 євро; 5) працівники, які перебувають у шлюбі або в партнерстві, належать до цієї категорії, якщо їхні чоловік або дружина потрапляє під третю податкову категорію. Власник цієї категорії немає неоподаткованого мінімуму доходів, тому він платить податок зі всієї величини річної зарплати, якщо вона є; 6) особа, яка працює на декількох роботах. На одній з робіт на вибір в податкову карту вноситься одна з п'яти перерахованих вище категорій, а на інших автоматично присвоюється шоста. У шостій категорії взагалі не має неоподаткованого мінімуму доходів [12].

Процедуру справляння прибуткового податку в Німеччині суттєво спрощують податкові таблиці, за допомогою яких визначають суму податку для всіх шести категорій платників. Прибутковий податок справляється за шкалою з мінімальною ставкою 14,9 %, і максимальною 42 % відповідно до категорії платників податку [13]. Варто зазначити, що при таких високих відсоткових ставках на податок рівень тіньової економіки в Німеччині набагато нижчий, ніж в Україні.

Таким чином, досліджуючи правове регулювання оподаткування осіб, які здійснюють НПД в Україні, та порівнюючи його з правовим регулюванням оподаткування діяльності фрілансерів Німеччини, необхідно відзначити, що:

- перелік видів діяльностей, якими може займатися фрілансер у Німеччині, ширший, ніж для осіб, які провадять НПД в Україні;
- процедура взяття на облік фрілансерів в Німеччині набагато легша, ніж реєстрація НПД в Україні. Тому задля заохочення осіб, які бажають здійснювати НПД в Україні, ставати на облік та сплачувати податки, доцільно спростити процедуру постанови на облік на зразок Німеччини;
- порівнюючи ставки податку на доходи від провадження НПД в Україні та фрілансової діяльності, необхідно вказати, що в Україні ця ставка дорівнює 18 % від доходів, в Німеччині податок справляється за шкалою з мінімальною ставкою – 14,9 %, і максимальною – 42 % відповідно до категорії платників податку. Перейняття досвіду Німеччини щодо оподаткування доходів за шкалою та розділення платників на класи відповідно до їх сімейного положення може бути корисним для України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Фільо М.М. Тіньова економіка та ухилення від оподаткування : прагматизм взаємозалежності / М.М. Фільо. // The Economic Messenger of the NMU. – 2011. – № 1. – С. 84–89.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
3. Стребков Д.О. Фрилансеры в информационной экономике : мотивация и организация труда / Д.О. Стребков, А.В. Шевчук. // Социальная реальность. – 2008. – № 1. – С. 23–39.
4. Кузьмін О.Є. Фріланс та загальна характеристика фрілансера / О.Є. Кузьмін, Н.Ю. Солярчук. // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – № 22.7. – С. 375–380.
5. Einkommensteuergesetz (EStG) § 18 [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.gesetze-im-internet.de/estg/___18.html.
6. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів : Наказ Міністерства фінансів України від 9 лютого 2011 року № 1588 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>.
7. Про нотаріат : Закон України від 2 вересня 1993 р. № 3424-XIII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 39. – Ст. 383.
8. Про адвокатуру та адвокатську діяльність : Закон України від 5 липня 2012 р. № 5076-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 27. – Ст. 282.
9. Про отримання свідоцтва про право на здійснення діяльності арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора) : Наказ Міністерства юстиції України від 14 січня 2013 року № 93/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0116-13>.
10. Freiberufliche Tätigkeit anmelden : Dmter, Behörden etc. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.fuer-gruender.de/wissen/unternehmen-gruenden/unternehmen-anmelden/freiberufliche-taetigkeit/>.
11. 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 від 16 вересня 2013 року № 481. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1686-13>.
12. Что такое “STEUERKLASSE”? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.sympat.me/ru/nalogoviye-kategorii-v-germanii/>.
13. Bekanntmachung der Neufassung des Einkommensteuergesetzes : Vom 8. Oktober 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/>.

Отримано 28.04.2017