

САМОЗАНЯТЫЕ ЛИЦА КАК СУБЪЕКТЫ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

***Аннотация.** В статье рассматривается вопрос налогообложения самозанятых лиц как субъектов налоговых правоотношений, а также дается их определение и анализируется правовой статус. Определяются критерии по которым можно классифицировать всех налогоплательщиков. На примере адвокатской и нотариальной деятельности подвергается разбору законодательство, которое регулирует ее в Украине и Российской Федерации. Автор приходит к выводу о том, что изменение налоговых норм относительно деятельности самозанятых лиц требует очень взвешенных и последовательных действий. Методологической основой данной статьи является совокупность общих и специальных методов познания. Доминирующим при осуществлении исследования стал общенаучный диалектический метод. Непосредственным дополнением к этому методу был избран метод системного анализа. Были использованы также специальные методы: формально-логический, логико-юридический и системно-функциональный. В научной статье дальнейшее развитие получил вопрос относительно налогообложения самозанятых лиц как субъектов налоговых правоотношений. Данное исследование одно из первых в Украине, в котором на примере адвокатской и нотариальной деятельности подвергается разбору законодательство, которое регулирует ее в Украине и Российской Федерации. Также названы критерии классификации всех налогоплательщиков. **Ключевые слова:** правовой статус, классификация налогоплательщиков, налоговый режим, самозанятые лица, правосубъектность, резидент, обязанность по уплате, законодательное регулирование, налогообложение, отношения налогообложения.*

Обязанные лица, представляющие одну из сторон налоговых правоотношений, охватывают, прежде всего, плательщика. Конечно, необходимо учитывать и участие в отношениях налогообложения, налоговых представителей, сборщиков налогов и т. д. Специфичность правового статуса последних определяет их некое промежуточное положение, опосредующее и представительство интересов налогоплательщиков, и реализацию определенных контрольных функций в интересах субъектов властных полномочий. Анализ их правового статуса составляет отдельную проблему, которой может быть посвящена самостоятельная публикация. Рассматривая единую

совокупность обязанных лиц, нельзя забывать и о дифференциации внутри неё. Оснований классификации налогоплательщиков может быть много (тип обязанного лица — физическое или юридическое; критерии резидентства — резидент или нерезидент и т. д.).

В то же время, нам представляется, что одним из наиболее принципиальных критериев классификации плательщиков является режим реализации ими налоговой обязанности. С этих позиций их можно разделить на общих и специальных. Первые реализуют обязанности по уплате налоговых сборов на общих началах, для чего не требуется получения специальных разрешений, лицензий и т. д. Специальные обязанные субъекты налогоо-

бложения реализуют налоговую обязанность в более усложненном налоговом режиме. Этой ситуации им не достаточно общей налоговой регистрации, речь идет о легализации принципиальных особенностей, которые характеризуют данного плательщика (плательщик налога на добавленную стоимость, субъект малого предпринимательства и т. д.). Представляется, что данный подход к классификации плательщиков принципиально важен именно из-за особенностей реализации прав и обязанностей в разных налоговых режимах. Налоговый режим в обобщенном виде фактически и выражает общую направленность правового воздействия на поведение участников отношений. Если право — это регулятор поведения в обществе, то режим этого поведения как раз и определяет пределы прав и обязанностей, особенности процедур по их реализации, последствия (благоприятные или неблагоприятные) соблюдения или не соблюдения предписаний законодательных норм.

Одним из наиболее востребованных на сегодня является анализ реализации налоговой обязанности самозанятыми лицами. Исходя из пп. 14.1.226 п.14. 1. Ст. 14 Налогового кодекса Украины, самозанятые лица — это налогоплательщики, которые являются физическими лицами-предпринимателями или осуществляют независимую профессиональную деятельность при условии, что такое лицо не является работником в пределах этой предпринимательской или независимой профессиональной деятельности [1]. Таким образом, статус самозанятого лица характеризуется несколькими особенностями: а) является физическим лицом; б) осуществляет предпринимательскую деятельность; в) осуществляет особую — независимую предпринимательскую деятельность, характер и виды которой определены налоговым законодательством; г) не может совмещать два статуса в условиях подобной деятель-

ности (быть ещё и работником в пределах этой предпринимательской или независимой профессиональной деятельности). Последняя особенность, характеризующая самозанятых лиц, детализирует ещё и то обстоятельство, что лица, осуществляющие независимую профессиональную деятельность не должны быть работниками или предпринимателями, и могут использовать наёмный труд не более чем четырёх работников.

Среди обязанных лиц, правосубъектность которых формируется преимущественно за счет налоговых обязанностей, можно выделить круг лиц, для которых условием деятельности является обязательная ее государственная регистрация в соответствующем уполномоченном органе. Среди самозанятых лиц, относящихся к этой группе субъектов, наиболее ярким примером являются лица, которые обязательно должны получить свидетельство о регистрации или другой документ (разрешение, сертификат и т. п.), что подтверждает их право на ведение независимой профессиональной деятельности. Прежде всего это касается нотариусов и адвокатов. Так, в соответствии с Законом Украины «О нотариате» нотариальная деятельность осуществляется при условии регистрации частной нотариальной деятельности органами Министерства юстиции Украины [2]. Подобное предписание содержится и в Законе Украины «Об адвокатуре и адвокатской деятельности», согласно которому адвокаты имеют право осуществлять адвокатскую деятельность при условии получения свидетельства на право заниматься адвокатской деятельностью [3].

Надо согласиться с тем, что среди самозанятых именно эти две категории наиболее заметны как участники общественных отношений. Фактически они участвуют почти во всех правовых отношениях, с которыми сталкивается человек. Безусловно, они не могут не быть и участниками налоговых отноше-

ний. Важно иметь в виду, что такая знаковость подобных субъектов обусловила установление особого режима учета и регистрации подобных субъектов. Так, Налоговым кодексом Украины установлено, что частный нотариус ежеквартально должен подавать в орган государственной налоговой службы Украины по месту расположения своего рабочего места информацию об удостоверенных им договорах. Отчетная информация должна включать и сведения о стоимости имущества, операции с которым проведены в сделках, которые удостоверил нотариус. Непосредственно с этим связаны и его функции налогового представителя, когда речь идет об обязанности предоставить сведения о сумме уплаченного налога, а также информацию о выдаче свидетельств о праве на наследство и/или удостоверение договоров дарения [1].

Сравнивая законодательное регулирование деятельности таких лиц, можно сделать вывод, что оно иным образом организовано в странах СНГ. Так, в Российской Федерации деятельность нотариусов регламентируют Основы законодательства Российской Федерации о нотариате [4]. Принимая участие в налоговых правоотношениях, нотариусы выступают и как самостоятельные плательщики налогов и сборов (оплачивая собственный налоговый долг), и как налоговые представители, выполняя обязанность плательщика за счет его средств (Главы 22–24 НК РФ).

Определенные различия украинского и российского законодательства связанные с учетом объекта налогообложения, который должны осуществлять нотариусы. Так, согласно Налоговому кодексу Российской Федерации специфический режим устанавливается по особенностям правового регулирования процедур учета части объекта налогообложения, не включается в состав налогооблагаемого дохода. В этом смысле к таким вычетам относятся средства, затраченные

на оплату членских взносов в нотариальные палаты субъектов Российской Федерации. Дело в том, что нотариальная деятельность в Российской Федерации связывается со специфическим режимом легализации. Нотариус обязательно должен входить в определенное общественное объединение. В соответствии со ст. 2 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате нотариус, занимающийся частной практикой, должен быть членом нотариальной палаты [4]. Это отражает определенное согласование публичного и частного интереса. Индивидуальный интерес на осуществление нотариальной деятельности должно совпадать и согласовываться с публичным признанием при регистрации лица в качестве члена нотариальной палаты. Публичное назначения нотариальных палат согласуется с принципом добровольности. Это формирует определенные общие принципы, характерные для членства в других объединениях, которые создаются с целью удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан исключительно на основе общности их интересов, является недопустимым в этом случае [5].

Невыполнение нотариусом требований, связанных с обязательным членством в нотариальной палате, является нарушением законодательства, что может привести к прекращению судом его деятельности. Нотариус, будучи членом нотариальной палаты, обязан платить членские взносы и другие платежи. Размер таких платежей определяется собранием членов нотариальной палаты. Назначением этих средств и направлениям их расходования является финансирование необходимых для выполнения нотариальной палатой функций. Таким образом, в отличие от Украины в Российской Федерации членство нотариусов, занимающихся частной практикой, непосредственно связывается с членством в нотариальных палатах, кото-

рое предусматривает обязательную уплату взносов и других платежей. Они связаны с их профессиональной деятельностью и с получением дохода от занятия этой деятельностью. Расходная направленность обеспечивает и то, что они учитываются в полном объеме в составе профессиональных налоговых отчислений. Исходя из того, что в Украине законодатель не закрепил такого обязательного требования участия в общественных организациях, другой режим предусмотрен и в отношении таких средств. Расходы на осуществление нотариальной деятельности подобными лицами в Украине не исключаются из состава базы налогообложения.

Следует обратить внимание, что в Российской Федерации предусмотрено страхование деятельности нотариуса, занимающегося частной практикой (ст. 18 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате). Нотариус обязан заключить договор страхования своей деятельности. Без такого договора страхования он не имеет права выполнять свои обязанности. При этом страховая сумма не может быть менее 100 — кратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда. Расходы на страхование такой деятельности учитываются в таком же режиме, как и расходы на осуществление нотариальной

деятельности. Фактически, по своей природе они таковыми и являются, потому что без страхования нотариальной деятельности не будет возможности ее начать вообще. Таким образом, расходы по обязательным видам страхования включаются в расходы нотариуса в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходы по обязательному страхованию включаются в состав профессиональных налоговых отчислений в размере, установленном договором страхования, в сумме фактически произведенных расходов.

Возникает вопрос: нужны ли подобные изменения в украинском законодательстве. Вводя или отказываясь от них, надо учитывать два обстоятельства. С одной стороны, такие требования уменьшают базу налогообложения и соответственно этому уменьшают поступления в бюджеты. С другой стороны, путем определенной централизации и публичной легализации подобной деятельности формируются более влиятельные гарантии пользователей услугами нотариусов. Именно поэтому решение относительно изменений налогового законодательства в контексте налогообложения именно этих лиц должно быть очень взвешенным и последовательным.

Библиография

7. Податковий кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. — 2011. — № 13–14, № 15–16, № 17. — Ст. 112.
8. Закон України «Про нотаріат» // Відом. Верхов. Ради. — 1993. — № 39. — Ст. 383.
9. Закон України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» // Відом. Верхов. Ради. — 2013. — № 27. — Ст. 282.
10. «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.
11. 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.

12. Ю. А. Артемьева Особенности правового статуса налогоплательщиков // Налоги и налогообложение.—2012.—2.— С. 13–18.
13. Шугуров. Право человека на признание правосубъектности: нормативно-ценностное содержание и международно-правовые гарантии//Право и политика, 2009–11

References (transliterated)

1. Podatkovii kodeks Ukraïni // Vidom. Verkhov. Radi Ukraïni.— 2011.— № 13–14, № 15–16, № 17.— St. 112.
2. Zakon Ukraïni «Pro notariat» // Vidom. Verkhov. Radi.— 1993.— № 39.— St. 383.
3. Zakon Ukraïni «Pro advokaturu ta advokats’ku diyal’nist’» // Vidom. Verkhov. Radi.— 2013.— № 27.— St. 282.
4. «Osnovy zakonodatel’stva Rossiiskoi Federatsii o notariate» ot 11.02.1993 g. № 4462–1 (v red. ot 13.12.2008) // Rossiiskaya gazeta.— 1993.13.03.— № 49.
5. Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii «Po delu o proverke konstitutsionnosti ot del’nykh polozhenii statei 2, 12, 17, 24 i 34 Osnov zakonodatel’stva Rossiiskoi Federatsii o notariate» ot 19 maya 1998 g. № 15-P. // Sobranie zakonodatel’stva RF.— 1998.— № 22.— St. 2491.
6. Yu. A. Artem’eva Osobennosti pravovogo statusa nalogoplatel’shchikov // Nalogi i nalogooblozhenie.—2012.—2.— С. 13–18.
7. Shugurov. Pravo cheloveka na priznanie pravosub’ektnosti: normativno-tsennostnoe sodержanie i mezhdunarodno-pravovye garantii//Pravo i politika, 2009–11