

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975) www.economy.nayka.com.ua | № 4, 2022 | 28.04.2022 р.

DOI: [10.32702/2307-2105-2022.4.72](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2022.4.72)

УДК 657.631

*Т. В. Фоміна,
к. е. н., доцент, доцент кафедри аудиту, обліку та оподаткування,
Центральноукраїнський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна
ORCID ID: 0000-0002-5243-6952*

ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ПРИВАТНИХ ВИКОНАВЦІВ В УКРАЇНІ

*T. Fomina
PhD in Economics, Associate Professor,
Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine*

TAXATION OF INCOME OF PRIVATE EXECUTORS IN UKRAINE

Визначено правовий статус приватних виконавців як самозайнятих осіб та як суб'єктів незалежної професійної діяльності. Проаналізовано норми податкового законодавства у частині оподаткування доходів приватних виконавців. Охарактеризовано податки та збори, що обчислюються виходячи із бази оподаткування, яка прирівнюється до оподатковуваного доходу приватного виконавця. Наголошено, що оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності. З'ясовано, що приватні виконавці зобов'язані вести облік доходів і витрат за допомогою типової форми, на підставі якої складається та подається до податкових органів податкова декларація про майновий стан і доходи. Окреслено проблемні аспекти оподаткування діяльності приватних виконавців та запропоновано механізм включення до складу «податкових» тих витрат, що залишилися невідшифкованими приватному виконавцю через закриття виконавчого провадження в автоматизованій системі виконавчого провадження. Піднята проблема дискримінаційного підходу щодо оподаткування діяльності приватних виконавців поряд з фізичними особами-підприємцями, метою яких є отримання прибутку і які працюють у сфері бізнесу. Проаналізовано ефективність та доцільність застосування альтернативного методу оподаткування доходів приватних виконавців за використання спрощеної системи оподаткування.

The procedure of taxation of private executors as entities of independent professional activity is considered in the article. The objective of the article is to identify problematic aspects of taxation of private executors in Ukraine and find ways to improve it.

The study was conducted using methods of generalization, grouping, and comparison. The graphic method was used to illustrate the results of the research.

The legal status of private executors as self-employed persons and as entities of independent professional activity has been determined. The norms of tax legislation were analyzed, and as a result it was established that private executors are in the general system of taxation and are pay individual income tax, military tax and single contribution to the obligatory state social insurance. Taxable income is the total net income that is the difference between income and documented expenses necessary to carry out a certain type of independent professional activity. Private

executors are required to keep records of income and expenses using a standard form, on the basis of which they prepare and submit a tax return on property and income to the tax authorities. The problematic aspects of taxation of private executors were determined. The author offered the mechanism of inclusion in the structure of "taxable" of those expenses which remained unreimbursed to the private executor due to closing of executive proceedings without its execution. The problem of discriminatory approach to the taxation of private executors was raised, along with individual entrepreneurs, whose purpose is to make a profit and who work in business. The efficiency and expediency of applying an alternative method of taxation of income of private executors using a simplified taxation system are analyzed.

Prospects for further research are seen in the development of an information base for the collection of data on income and expenses of private executors, which will be the basis for preparation of various types of reports, and in finding alternative ways to tax their activities.

Ключові слова: *приватні виконавці; оподаткування приватних виконавців; доходи і витрати приватних виконавців; витрати виконавчого провадження; система оподаткування.*

Key words: *private executors; taxation of private executors; incomes and expenses of private executors; costs of enforcement proceedings; taxation system.*

Постановка проблеми. У 2022 року інституту приватного виконавства в Україні виповнюється п'ять років. Перші приватні виконавці почали свою роботу у серпні 2017 року. Станом на 01 квітня 2022 року в Україні внесені до Реєстру приватних виконавців та фактично функціонують 315 приватних виконавців. Найбільша їх кількість зареєстрована у місті Києві та Київській області (127 приватних виконавців), найменша – у Луганській області (1 приватний виконавець). У місті Кропивницькому станом на квітень 2022 року працює 6 приватних виконавців. Постійне зростання кількості приватних виконавців та звернень до них свідчить про те, що даний інститут виконання судових рішень і захисту прав зарекомендував себе як найбільш ефективний для громадян, суб'єктів господарювання і держави у цілому.

«У першому півріччі 2021 року майже 270 приватних виконавців реалізували арештованого майна на суму 1 млрд. 147 млн. гривень. Для порівняння, за той самий період органи ДВС, у складі яких працюють більш ніж 4 500 осіб, реалізували майна на 537 млн. гривень. Кількість звернень до приватних виконавців постійно збільшується. Тільки за перше півріччя 2021 року ми отримали на виконання 186 708 рішень. За весь 2020 рік цих рішень було 209 006» [14].

Крім того, що приватний виконавець, як свідчать наведені вище статистичні дані, доволі ефективно виконує рішення судів та приписів нотаріусів, для держави він є самозайнятою особою, суб'єктом незалежної професійної діяльності, а значить і платником визначених Податковим кодексом України податків та зборів. Також приватний виконавець має право приймати на роботу помічників (не більше 4 осіб), що передбачає виконання ним функцій податкового агента щодо сплати податку на доходи фізичних осіб та військового збору. Оскільки приватні виконавці наразі перебувають на загальній системі оподаткування, у них постають питання щодо правильності визначення оподаткованого доходу, адже саме від нього обчислюється податок на доходи фізичних осіб, військовий збір та єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Не дивлячись на те, що інститут приватних виконавців існує в Україні з 2017 року, питання оподаткування їх діяльності на шпальтах наукових видань висвітлені недостатньо.

Так, наразі потребує уточнення склад витрат приватного виконавця, що приймають участь у формуванні об'єкта оподаткування податками та зборами; необхідне чітке розмежування витрат виконавчого провадження та «податкових» витрат приватного виконавця; вимагає законодавчого закріплення та методичного роз'яснення порядок віднесення до складу «податкових» тих витрат виконавчого провадження, що не відшкодовані приватному виконавцю через його закриття в АСВП; постає потреба у пошуку альтернативних способів оподаткування доходів приватних виконавців задля усунення дискримінації між фізичними особами-підприємцями та особами, які провадять незалежну професійну діяльність щодо обрання системи оподаткування; з'являється необхідність в удосконаленні методики обліку доходів і витрат приватних виконавців тощо.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемам оподаткування результатів діяльності приватних виконавців присвячена незначна кількість публікацій. Так, правовий статус приватних виконавців та проблеми розвитку їх діяльності досліджено такими вченими-юристами, як О. Гришком, Л. Загоруй, С. Короедом, Л. Крупноюю, М. Лошицьким, М. Мальським, Н. Сергієнко. Генезису розвитку діяльності приватного виконавця присвячено роботу М. Кисельова. Висвітлення організаційно-технічних проблем, з якими стикаються приватні виконавці, на загал (шляхом публікацій у нефахових періодичних виданнях або відео-звернень та консультацій на YouTube-каналах) виносять діючі приватні виконавці – члени Асоціації приватних виконавців України, а саме: А. Авторгов, А.Телявський, В. Чепурний, О. Юхименко тощо. Дослідження діяльності приватних виконавців через призму ефективності виконання судових рішень розглянуто у роботах І. Багнюк, П. Петренко, С. Ромашкіна. Фінансово-економічну сторону діяльності приватних виконавців, у тому числі питання оподаткування їх доходів присвячено незначну кількість робіт,

серед яких праці М. Жимолостнової, А. Телявського та М. Томаш. Нами було представлено порядок визнання доходів та формування витрат приватних виконавців у роботі [13]. Поряд з цим, більшість публікацій науковців та практиків, що присвячені діяльності приватних виконавців, в основному, мають юридичне спрямування та не торкаються прикладних аспектів виконання ними зобов'язань перед державою щодо сплати податків та зборів.

Метою статті є визначення проблемних аспектів оподаткування діяльності приватних виконавців в Україні та пошук шляхів його удосконалення. Дана стаття є продовженням авторського дослідження розпочатого у роботі [13].

Виклад основного матеріалу дослідження. Правовий статус, вимоги та організація діяльності приватних виконавців закріплені у розділі III «Приватні виконавці» Закону України про «Про органи та осіб, які здійснюють примусове виконання судових рішень і рішень інших органів» [8].

Приватний виконавець є суб'єктом незалежної професійної діяльності. Порядок оподаткування доходів суб'єктів незалежної професійної діяльності визначено статтею 178 Податкового кодексу України, згідно із якою «особи, які мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність, зобов'язані стати на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати довідку про взяття на облік...» [2].

Доходи приватного виконавця оподатковуються податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18 відсотків.

Крім того, на приватного виконавця, як суб'єкта незалежної професійної діяльності поширюються норми пп. 1.1 п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX ПКУ, згідно із якими він є платником військового збору, ставка якого становить 1,5% від об'єкту оподаткування.

Згідно із п. 5 статті 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» особи, які провадять незалежну професійну діяльність та отримують дохід від цієї діяльності є платниками єдиного соціального внеску відповідно [7], базова ставка якого станом – 22 відсотки від бази оподаткування.

Приватні виконавці перебувають на загальній системі оподаткування, що передбачає сплату податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які обчислюються від оподаткованого доходу. «Для приватних виконавців оподаткуванням доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом, що складається із сум винагороди, отриманої відповідно до Закону України «Про органи та осіб, які здійснюють примусове виконання судових рішень і рішень інших органів», і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження незалежної професійної діяльності» [2].

Отже, правильність обчислення належних до сплати податків та зборів, залежить від правильності визначення доходів і витрат приватного виконавця, які впливають на розмір оподаткованого доходу.

Виплата основної винагороди приватного виконавця здійснюється згідно із п. 12 Порядку виплати винагород державним виконавцям та їх розміри і розмір основної винагороди приватного виконавця та становить «...10 відсотків суми, що підлягає стягненню, або вартості майна, що підлягає передачі за виконавчим документом» [4].

«Розмір основної винагороди приватного виконавця у разі виконання виконавчого документа немайнового характеру, за яким боржником є фізична особа, становить чотири розміри прожиткового мінімуму для працездатних осіб, установленого на 1 січня календарного року, а в разі виконання виконавчого документа немайнового характеру, за яким боржником є юридична особа, - вісім розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб, установленого на 1 січня календарного року» [4].

Отже, у формуванні доходів приватного виконавця суттєвих проблем не виникає, адже у законодавстві чітко прописано, що вони складаються із сум його винагороди, чого не можна сказати про склад витрат приватного виконавця.

«Оскільки базою для нарахування зазначених вище податків і зборів є чистий дохід, що визначається різницею між отриманим доходом і документально підтвердженими витратами, постає питання щодо переліку витрат, які приватний виконавець може включити для обчислення бази оподаткування. Податковим кодексом України не передбачено чіткого переліку витрат приватних виконавців. На нашу думку, в даному випадку, необхідно чітко розмежувати поняття «витрати виконавчого провадження» та «витрати приватного виконавця», як суб'єкта незалежної професійної діяльності, адже це різні поняття» [13, с. 72]. Діяльність приватних виконавців регулюється Законом України «Про виконавче провадження» [5], а тому при формуванні витрат виконавчого провадження приватному виконавцю слід керуватись вимогами ст. 42 даного нормативного документу.

«Але очевидно, що витрати приватного виконавця складаються не лише із чітко регламентованих Міністерством юстиції України витрат виконавчого провадження. Тому цілком логічним, об'єктивним та необхідним для провадження такого виду незалежної професійної діяльності, буде включення до складу витрат, що зменшують дохід приватного виконавця для цілей оподаткування, витрат на:

- сплату членських внесків до Асоціації приватних виконавців;
- сплату абонентської плати за користування автоматизованою системою виконавчого провадження;
- оплату праці найманих працівників та сплату єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за них;
- розрахунково-касове обслуговуванням;
- оренду офісу, охорону, телефон, інтернет і т.д.» [13, с. 73].

Вимоги пп. 178.6 ПКУ зобов'язують приватних виконавців вести облік доходів і витрат «в паперовому та/або електронному вигляді, у тому числі через електронний кабінет» [2].

Слід зазначити, що з травня 2021 року діє Порядок ведення типової форми, за якою здійснюється облік доходів і витрат, фізичними особами - підприємцями і фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність [3]. На підставі даних діючого приватного виконавця (м. Кропивницький) дослідимо порядок формування оподаткованого доходу для цілей оподаткування (таблиця 1).

Таблиця 1.
Фрагмент типової форми, за якою здійснюється облік доходів і витрат, фізичними особами - підприємцями і фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність за 2021 рік

Дата (день, місяць, рік)	Сума доходу, отриманого від здійснення господарської діяльності або незалежної професійної діяльності	Витрати на придбання товарно-матеріальних цінностей, що реалізовані / використані у виробництві продукції, товарів (наданні робіт, послуг), або для використання під час провадження незалежної професійної діяльності	Сума чистого оподаткованого доходу (грн, коп.)
Січень	18199,84	7095,37	11104,47
Лютий	4775,17	4241,73	533,44
Березень	11969,10	6982,36	4986,74
Квітень	9042,53	13791,64	-4749,11
Травень	7994,88	13547,11	-5552,23
Червень	16956,82	14560,26	2396,56
Липень	42708,92	19813,85	22895,07
Серпень	18926,03	18753,41	172,62
Вересень	31196,84	24061,85	7134,99
Жовтень	92857,94	36238,44	56619,5
Листопада	68446,12	34669,93	33776,19
Грудень	92744,14	55300,98	37443,16
Разом за рік	415818,33	249056,93	166761,39

До графі 1 включаються суми винагороди приватного виконавця, які надійшли на поточний рахунок (на підставі виписок банку). Показник, відображений у графі 6, формується на підставі документів (договори, акти виконаних робіт/наданих послуг, рахунки-фактури, видаткові накладні, касові чеки, розрахункові квитанції тощо), які доводять належність понесених витрат саме діяльності приватного виконавця. Використовуючи реальні дані практикуючого приватного виконавця з міста Кропивницького, для розуміння складу та величини витрат, дослідимо їх більш детально за допомогою таблиці 2.

Таблиця 2.
Склад та структура витрат приватного виконавця для визначення оподаткованого доходу у 2021 році

Місяць	Членські внески в Асоціацію приватних виконавців України	Послуги банку	Оренда рухомого та нерухомого майна	Послуги охорони	Канцтовари та програмне забезпечення (MeDoc)	Телекомунікаційні послуги	Послуги ДП «Національні інформаційні систем (без АСВП)	Страховання відповідальності приватного виконавця	Заробітна плата та ЄСВ (у т.ч. ЄСВ «за себе»)	Разом витрат
Січень	6000,0	35,0	429,12	350,0	281,25					7095,37
Лютий		75,0	2839,73		787,0	540,0				4241,73
Березень		182,13	397,05	350,0			1485,0	2250,0	2318,18	6982,36
Квітень		554,90	5490,74	350,0		1170,0	1246,0		4980,0	13791,64
Травень		358,63	2681,11	350,0	1968,0	540,0	1246,0		6403,37	13547,11
Червень		597,52	2300,0	1070,0		890,0		402,74	9300,0	14560,26
Липень	6000,0	979,41	2944,44	350,0		240,0			9300,0	19813,85
Серпень		1485,20	2698,51	350	974,92	690,0		254,80	12300,0	18753,41
Вересень		702,12	2745,22	350,0	353,0	690,0		4481,51	14740,0	24061,85
Жовтень		1613,75	2710,69	350,0	125,0	690,0		2384,0	28365,0	36238,44
Листопад		2184,84	5558,92	350,0		570,0			26006,17	34699,93
Грудень		2873,81	26476,26	350,0	300,0	690,0			24610,91	55300,98
Разом за рік	12000	11642,31	57271,79	4570	4789,17	6710	3977	9773,05	138323,6	249056,93
Питома вага, %	4,82	4,67	23,00	1,83	1,92	2,69	1,60	3,92	55,54	100,00

З даних таблиці 2 видно, що найбільшу питому у загальній величині витрат приватного виконавця становлять витрати на виплату заробітної плати помічникам та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування як від фонду оплати праці, так і «за себе» - 55,54%. Друге місце посідають витрат на оплату оренди приміщення та автомобіля – 23,0%. Всі інші види витрат мають незначний вплив на загальну їх величину. У залежності від регіону, де працює приватний виконавець, кількості помічників, наявності власності на рухоме та нерухоме майно тощо склад витрати та їх структура може змінюватись.

За даними таблиці 1 видно, що оподатковуваний дохід приватного виконавця за 2021 рік становив 166 761,40 грн., який і буде базою для визначення зобов'язань для сплати податків та зборів.

Як вже було зазначено, витрати виконавчого провадження не включаються до складу оподаткованого доходу, проте вони відшкодовуються приватному виконавцю лише після стягнення (повного або часткового) заборгованості з боржника. При відкритті виконавчого провадження витрати виконавчого провадження фінансуються за рахунок власних коштів приватного виконавця (канцтовари, оплата за користування автоматизованою системою виконавчого провадження, поштові марки тощо). Фактично, якщо з причин, передбачених ст. 37-39 Закону України «Про виконавче провадження» [5] (стягувач подав письмову заяву про повернення виконавчого документа, у боржника відсутнє майно, на яке може бути звернено стягнення, смерть боржника тощо), кошти не будуть стягнені з боржника у якості витрат виконавчого провадження, то вони так і залишаться невідшкодованими приватному виконавцю. Така ситуація виникає тоді, коли приватний виконавець не отримує авансових внесків, адже при їх отриманні такі витрати відшкодовуються за рахунок них. До 2019 року для відкриття виконавчого провадження, як державними, так і приватними виконавцями необхідно було сплатити авансовий внесок у розмір 2 відсотків від суми, що підлягає стягненню. Але з травня 2019, на підставі рішення Конституційного суду України [9] авансування виконавчого провадження було скасовано. Тому наразі авансові внески не є обов'язковими, але бажаними для приватного виконавця, оскільки вони забезпечують покриття можливих невідшкодованих витрат виконавчого провадження. З точки зору впливу на об'єкт оподаткування приватного виконавця дане питання не врегульовано податковим законодавством.

На нашу думку, витрати виконавчого провадження, які були понесені приватним виконавцем, але не відшкодовані з боржника із чітко визначених законодавством причин, можуть бути включені до складу витрат для формування оподаткованого доходу. Ми вважаємо, що такі витрати повинні бути включені до «податкових витрат» у тому місяці звітного року, у якому було фактично закрито виконавче провадження в АСВП. Для виконання вимоги ПКУ щодо документального підтвердження витрат, ми пропонуємо сформувати документ, у якому розшифрувати витрати виконавчого провадження, не відшкодовані приватному виконавцю (таблиця 3). Цей документ може слугувати документальним підтвердженням та обґрунтуванням причин включення таких витрат до тих, що формують об'єкт оподаткування приватного виконавця.

Таблиця 3.

Перелік витрат виконавчого провадження, не відшкодованих приватному виконавцю у зв'язку із закриттям виконавчого провадження без стягнення коштів з боржника

Найменування стягувача	Найменування боржника	Номер і дата виконавчого провадження за даними АСВП	Підстава для закриття виконавчого провадження	Сума витрат виконавчого провадження	Документальне підтвердження понесених витрат виконавчого провадження
...

Оскільки приватні виконавців перебувають на загальній системі оподаткування, то вони як «платник податку зобов'язаний подавати річну декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію)...» [2]. Використовуючи дані таблиці 1 та 2 розглянемо порядок відображення даних про доходи і витрати у Податковій декларації про майновий стан і доходи, порядок складання якої врегульовано Інструкцією щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи [1]. Дані про податок на доходи фізичних осіб та військовий збір деталізуються у додатку Ф2 «Розрахунок податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб та військового збору з доходів, отриманих самозайнятою особою» (таблиця 4 та 5), а про єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – у додатку ЄСВ 1 «Розрахунок сум нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску» (таблиця 6).

Таблиця 4.

Фрагмент додатку Ф2 «Розрахунок податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб та військового збору з доходів, отриманих самозайнятою особою» до Податкової декларації про майновий стан і доходи приватного виконавця за 2021 рік (розділ IV)

IV. ДОХОДИ ВІД ПРОВАДЖЕННЯ НЕЗАЛЕЖНОЇ ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ								
№ з/п	Категорія незалежної професійної діяльності	Назва виду економічної діяльності, за здійснення якого одержано дохід	Код виду економічної діяльності згідно КВЕД	Сума одержаного доходу (грн., коп.)	Вартість документально підтверджених витрат, необхідних для провадження незалежної професійної діяльності (грн., коп.), у тому числі			Сума чистого оподаткованого доходу (графа 5 - графа 6 - графа 7 - графа 8) (грн., коп.)
					Вартість придбаних ТМЦ для використання під час провадження незалежної професійної діяльності	Витрати на оплату праці та нарахування на заробітну плату	Інші витрати, включаючи вартість виконаних робіт, наданих послуг	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	4	Діяльність у сфері права	69.10	415 818,33	4 789,17	138 323,60	105 944,16	166 761,39

Таблиця 5.

Фрагмент додатку Ф2 «Розрахунок податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб та військового збору з доходів, отриманих самозайнятою особою» до Податкової декларації про майновий стан і доходи приватного виконавця за 2021 рік (розділ V)

Код рядка	V. РОЗРАХУНОК ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	Сума (грн., коп.)
3	Розрахунки з бюджетом з податку на доходи фізичних осіб:	X
3.1	сума податку на доходи фізичних осіб, що підлягає сплаті до бюджету самостійно платником податку за результатами звітного (податкового) року (додатне значення графи 9 рядка «УСЬОГО» розділу IV ПКУ х на ставку податку (18%)) (сума переноситься до графи 6 рядка 10.9 декларації)	30 017,05
4	Розрахунки з бюджетом з військового збору:	X
4.1.	сума військового збору, що підлягає сплаті до бюджету самостійно платником податку за результатами звітного (податкового) року (додатне значення графи 9 рядка «УСЬОГО» розділу IV ПКУ х на ставку збору (1,5%)) (сума переноситься до графи 7 рядка 10.9 декларації)	2 501,42

Таблиця 6.

Фрагмент додатку ЄСВ 1 «Розрахунок сум нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску» до Податкової декларації про майновий стан і доходи приватного виконавця за 2021 рік

Місяць	Код категорії ЗО	Сума чистого доходу (прибутку), заявлена в податковій декларації / частка розподіленого доходу	Сума доходу, на яку нараховується єдиний внесок, з урахуванням максимальної величини	Розмір єдиного внеску	Сума нарахованого єдиного внеску (графа 4 х графа 5)
Січень	9	13 896,78	13 896,78	22,00	3 057,29
Лютий	9	13 896,78	13 896,78	22,00	3 057,29
Березень	9	13 896,78	13 896,78	22,00	3 057,29
Квітень	9	13 896,78	13 896,78	22,00	3 057,29
Травень	9	13 896,78	13 896,78	22,00	3 057,29
Червень	9	13 896,78	13 896,78	22,00	3 057,29
Липень	9	13 896,78	13 896,78	22,00	3 057,29
Серпень	9	13 896,78	13 896,78	22,00	3 057,29
Вересень	9	13 896,78	13 896,78	22,00	3 057,29
Жовтень	9	13 896,78	13 896,78	22,00	3 057,29
Листопада	9	13 896,78	13 896,78	22,00	3 057,29
Грудень	9	13 896,81	13 896,81	22,00	3 057,29
УСЬОГО					36 687,48

Якщо порівняти дані про чистий дохід у таблиці 1 та таблиці 6, то видно, що вони різняться. За даним таблиці 1 приватний виконавець у квітні-травні 2021 року отримав збиток, а у деяких – отримав дохід, який менший за мінімально встановлений розмір заробітної плати (у січні – листопад 6 000,0 грн., а з грудня – 6 500,0 грн.). Проте, декларує для оподаткування ЄСВ іншу суму доходу. Така ситуація пояснюється наступними вимогами законодавства.

«Єдиний внесок нараховується: ... на суму доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за місяць, у якому отримано дохід (прибуток). У разі якщо таким платником не отримано дохід (прибуток) у звітному періоді або окремому місяці звітного періоду, такий платник має право самостійно визначити базу нарахування, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску... При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску» [7].

Саме тому, приватний виконавець для збереження свого страхового стажу та на виконання вимог законодавства пропорційно розподілив отриманий дохід на 12 місяців та здійснив доплату ЄСВ (щомісяця протягом звітного 2021 року сплачувалась мінімальна сума ЄСВ розміром 1 320,0 грн.) за результатами річного декларування.

Таким чином, загальна сума податків та зборів, яка була визначена за результатами річного декларування склала 69 205,95 грн., у тому числі: податок на доходи фізичних осіб – 30 017,05 грн.; військовий збір – 2 501,42 грн.; єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – 36 687,48 грн.

Керуючись проведеними розрахунками, доцільним буде визначення податкового навантаження на приватного виконавця, як суб'єкта незалежної професійної діяльності. Не заглиблюючись у сутність поняття «податкове навантаження» та не відходячи від тематики дослідження, обчислимо податкове навантаження на основі даних діючого приватного виконавця за результатами 2021 року (таблиця 7). За основі приймемо порядок визначення податкового навантаження на фізичну особу-підприємця, що застосовує загальну систему оподаткування, представлений у роботі [10].

Таблиця 7

Податкове навантаження на приватного виконавця, як суб'єкта незалежної професійної діяльності

Показники	Сума, грн.
1. Доходи від провадження незалежної професійної діяльності (винагорода приватного виконавця)	415 818,32
2. Витрати без врахування єдиного соціального внеску з власного доходу	249 056,93
3. Оподатковуваний дохід	166 761,39
4. Обов'язкові платежі з оподаткованого доходу:	69 205,95
- податок на доходи фізичних осіб (18%)	30 017,05
- військовий збір (1,5%)	2 501,95
- єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (22%)	36 687,48
5. Чистий дохід приватного виконавця за вирахуванням обов'язкових платежів	97 555,44
8. Податкове навантаження, %	41,50

Як видно з даних таблиці 7, приватний виконавець від отриманого оподаткованого доходу 41,5% сплачує обов'язкових платежів. Чистий дохід приватного виконавця (за мінусом обов'язкових платежів) за результатами 2021 року склав 97 555,44 грн. (у середньому це 8 129,62 грн. на місяць).

На нашу думку, податкове навантаження на приватних виконавців є необґрунтовано завищеним та не враховує суттєвих відмінностей його діяльності від комерційної діяльності фізичної особи-підприємця, що веде власний бізнес. Такий стан справ стає загрозою для функціонування та розвитку самого інституту приватних виконавців.

Оскільки приватні виконавці згідно із пп. 14.1.226 п. 14.1 статті 14 ПКУ мають статус самозайнятих осіб, на них поширюються вимоги, що висувуються до фізичних осіб-підприємців, що перебувають на загальній системі оподаткування. Їм не надається право вибору спрощеної системи оподаткування, оскільки це не передбачено законодавством. Всі передбачені загальною системою оподаткування податки та збори сплачують і фізичні особи-підприємці, але ж від доходу, отриманого від ведення комерційної діяльності, метою якої є отримання прибутку.

«Натомість діяльність приватного виконавця має зовсім іншу правову природу. Відповідно до ст.1291 Конституції держава забезпечує виконання судового рішення у визначеному законом порядку. Приватним виконавцем є особа, наділена державою повноваженнями виконувати рішення національних судів та рішень інших органів. При цьому не будь-яка особа може реалізовувати делеговані повноваження. Державою в особі Міністерства юстиції проводиться відбір кандидатів аналогічно з посадами державної служби. Це означає, що, на відміну від суб'єктів підприємницької діяльності, якими є зареєстровані у встановленому порядку фізичні особи – підприємці та юридичні особи, професія приватного виконавця має обмежений доступ.

Такий порядок зумовлений високим ступенем відповідальності за належне виконання тих завдань, що ставляться державою, та реалізацією владних повноважень» [12].

Якщо ретельно дослідити специфіку діяльності приватного виконавця, стає зрозуміло, що він, по суті, «... не надає комерційну послугу щодо виконання судового рішення, він забезпечує виконання конкретної функції держави, по суті — в особливому порядку. Особливостями діяльності приватних виконавців у цьому контексті є певною мірою свобода від бюрократичної системи органів державної виконавчої служби, надмірного та безсистемного навантаження, «пострадянських» умов роботи, недостатності часу, сил і бажання ефективно працювати. Завдяки цій свободі приватні виконавці є затребуваними й результативними» [12].

Саме з цих причин, на нашу думку, не можна застосовувати однаковий підхід до оподаткування приватних виконавців і фізичних осіб-підприємців. Необхідно системно розробити чи спеціальний режим оподаткування приватних виконавців, чи знизити ставки оподаткування, чи розробити систему пільг тощо.

Спробою вирішити дану проблему було подання на розгляд Верховної ради України 03 грудня 2021 року Проекту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування доходів, отриманих адвокатом, нотаріусом, приватним виконавцем, арбітражним керуючим, експертом і медіатором, які зареєстровані як самозайняті особи, які провадять незалежну професійну діяльність) [6], яким пропонується можливість застосування фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність (у тому числі приватні виконавці) спрощеної системи оподаткування за групою III зі сплатою єдиного податку за ставкою 5 відсотків від доходу, визначеного за касовим методом (за їх вибором). На думку авторів даного законопроекту, з його введенням, буде усунуто дискримінацію між фізичними особами-підприємцями та особами, які провадять незалежну професійну діяльність щодо обрання системи оподаткування. Проект проходить перше читання та перебуває на розгляді у комітетах. Проте наразі вже відомо, що Державною податковою службою та Міністерством фінансів України його не підтримано, а Міністерством економіки України надано зауваження та пропозиції. Обґрунтовують вони свою відмову тим, що запровадження таких положень призведе до зниження бюджетних надходжень.

Так, виходячи із даних таблиці 1, при застосуванні спрощеної системи оподаткування групи III зі сплатою 5 відсотків єдиного податку податкове навантаження на приватного виконавця може зменшитись, про що свідчать дані таблиці 8.

Таблиця 8.

Податкове навантаження на приватного виконавця, як суб'єкта незалежної професійної діяльності за умови застосування спрощеної системи оподаткування за групою III

Показники	Сума, грн.
1. Доходи від провадження незалежної професійної діяльності (винагорода приватного виконавця)	415 818,32
2. Витрати без врахування єдиного соціального внеску з власного доходу	249 056,93
3. Дохід без вирахування обов'язкових платежів	166 761,39
4. Обов'язкові платежі	57 478,40
- єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (22%) (може бути мінімальний)	36 687,48
- єдиний податок (5%)	20 790,92
5. Чистий дохід приватного виконавця за вирахуванням обов'язкових платежів	109 282,99
6. Податкове навантаження, %	34,5

Слід підкреслити, що фізичні особи-підприємці, що перебувають на спрощеній системі оподаткування за групою III єдиний соціальний внесок сплачують від суми не меншої від мінімально встановленого розміру (тобто від суми законодавчо визначеного розміру мінімальної заробітної плати), але можуть сплачувати і від суми отриманого доходу, якщо він більший.

Отже, якщо припустити можливість застосування приватними виконавцями спрощеної системи оподаткування податкове навантаження може бути, хоч і несуттєво, але знижено на 7 відсотків. Зниження податкового навантаження матиме позитивний вплив на діяльність приватних виконавців та підвищить її ефективність.

Висновки і перспективи подальших досліджень. У статті визначено правовий статус приватних виконавців як самозайнятих осіб та як суб'єктів незалежної професійної діяльності. Проаналізовано норми податкового законодавства, в результат чого встановлено, що приватні виконавці перебувають на загальній системі оподаткування та є платниками податку на доходи фізичних осіб (18%), військового збору (1,5%) та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (22%). Визначені податки та збори обчислюються виходячи із бази оподаткування, яка прирівнюється до оподаткованого доходу. Оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності. Приватні виконавці зобов'язані вести облік доходів і витрат за допомогою типової форми, на підставі якої

складають та подають до податкових органів Податкову декларацію про майновий стан і доходи. У статті визначено проблемні аспекти оподаткування діяльності приватних виконавців та запропоновано механізм включення до складу «податкових» тих витрат, що залишились невідшкодованими приватному виконавцю через закриття виконавчого провадження в АСВП. В рамках дослідження піднята проблема дискримінаційного підходу щодо оподаткування діяльності приватних виконавців поряд з фізичними особами-підприємцями, метою яких є отримання прибутку і які працюють у сфері бізнесу. Проаналізовано ефективність та доцільність застосування альтернативного методу оподаткування доходів приватних виконавців за використання спрощеної системи оподаткування.

Перспективи подальших досліджень вбачаються нам у розробці інформаційної бази для накопичення даних про доходи і витрати приватних виконавців, що стануть основою для складання різних видів звітності. Також не можна залишати поза увагою пошук альтернативних шляхів оподаткування діяльності приватних виконавців, що позитивно позначиться на ефективності їх діяльності.

Література.

1. Інструкція щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи : Наказ Мін-ва фінансів України від 02 жовт. 2015 р. № 859. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1298-15#Text> (дата звернення: 22.03.2022)
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 21.03.2022)
3. Порядок ведення типової форми, за якою здійснюється облік доходів і витрат, фізичними особами - підприємцями і фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність : Наказ Мін-ва фінансів України від 13 трав. 2021 р. № 261. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0865-21#Text> (дата звернення: 21.03.2022)
4. Порядок виплати винагород виконавцям та їх розмірі і розмір основної винагороди приватного виконавця : Постанова КМУ від 08 вер. 2016 р. № 643. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/643-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 21.03.2022)
5. Про виконавче провадження : Закон України від 02 черв. 2016 р. № 1404-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19/conv/page#Text> (дата звернення: 21.03.2022)
6. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування доходів, отриманих адвокатом, нотаріусом, приватним виконавцем, арбітражним керуючим, експертом і медіатором, які зареєстровані як самозайняті особи, які провадять незалежну професійну діяльність) від 03 груд. 2021 р. № 6358-2. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=73344 (дата звернення: 22.03.2022)
7. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08 лип. 2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> (дата звернення: 21.03.2022)
8. Про органи та осіб, які здійснюють примусове виконання судових рішень і рішень інших органів : Закон України від 02 черв. 2016 р. 1403-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1403-19> (дата звернення: 21.03.2022)
9. Рішення Конституційного суду України від 15 трав. 2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-19#Text> (дата звернення: 22.03.2022)
10. Скорнякова Ю.Б. Порівняльний аналіз податкового навантаження на юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 7. С. 43-49
11. Телявський А. Інститут приватних виконавців незабаром може вийти з демоверсії та отримати більше повноважень. *Закон і бізнес*. 2021. № 29 (1535). URL: <https://zib.com.ua/ua/148376.html> (дата звернення: 22.03.2022)
12. Телявський А. Інститут приватних виконавців опинився під загрозою. *Закон і бізнес*. 2019. № 48 (1450). URL: <https://zib.com.ua/ua/140353.html> (дата звернення: 22.03.2022)
13. Фоміна Т.В. Проблеми формування доходів та витрат приватних виконавців, як суб'єктів незалежної професійної діяльності. *Економічний дискурс*. 2019. Вип. 4. С. 68-78
14. Чепурний В. Приватні виконавці відкриті для партнерства з Міністерством юстиції. *Юридична практика*. 2022. URL: <https://pravo.ua/vitalii-chepurnyi-pryvatti-vykonavtsi-vidkryti-dlia-partnerstva-z-ministerstvom-iustytzii/> (дата звернення: 22.03.2022)

References.

1. Instruktziia shchodo zapovnennia podatkovoi deklaratsii pro mainovyi stan i dokhody : Nakaz MFU Ukrainy № 859 vid 02.10.2015 r. [Instructions for filling out a tax return on property and income : from 02th October 2015, № 859]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1298-15#Text> (accessed 22 March 2022).
2. Podatkovyi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy № 2755-VI vid 02.12.2010 r. [Tax Code of Ukraine : from 02th December 2010, № 2755-VI]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1298-15#Text> (accessed 21 March 2022).
3. Poriadok vedennia typovoi formy, za yakoiu zdiisniuietsia oblik dokhodiv i vytrat, fizychnymy osobamy - pidpriyemtsiamy i fizychnymy osobamy, yaki provadiat nezalezhnu profesiinu diialnist : Nakaz MFU Ukrainy № 261 vid 13.05.2021 r. [The procedure for maintaining a standard form, which is accounting for income and expenses, individuals - entrepreneurs and individuals engaged in independent professional activities : from 13th May

2021, № 261]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0865-21#Text> (accessed 21 March 2022).

4. Poriadok vyplaty wynahorod vykonavtsiam ta yikh rozmiri i rozmir osnovnoi wynahorody pryvatnoho vykonavtsia : Postanova KМУ № 643 vid 08.09.2016 r. [Instructions for filling out a tax return on property and income : from 08th September 2016, № 643]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/643-2016-%D0%BF#Text> (accessed 21 March 2022).

5. Pro vykonavche provadzhennia : Zakon Ukrainy № 1404-VIII vid 02.06.2016 r. [On enforcement proceedings : from 02th June 2016, № 1404-VIII]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19/conv/page#Text> (accessed 21 March 2022).

6. Proekt Zakonu pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy (shchodo opodatkuvannia dokhodiv, otrymanykh advokatom, notariusom, pryvatnym vykonavtsem, arbitrazhnym keruiuchym, ekspertom i mediatorom, yaki zareiestrovani yak samozainiati osoby, yaki provadiat nezalezhnu profesiinu diialnist) № 6358-2 vid 03.12.2021 r. [Draft Law on Amendments to the Tax Code of Ukraine (on Taxation of Income Received by a Lawyer, Notary, Private Executor, Arbitration Manager, Expert and Mediator Registered as Self-Employed Persons Conducting Independent Professional Activity) : from 03th December 2021, № 6358-2]. Available at: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=73344 (accessed 22 March 2022).

7. Pro zbir ta oblik yedynoho vnesku na zahalnoobov'iazkove derzhavne sotsialne strakhuvannia : Zakon Ukrainy № 2464-VI vid 08.07.2010 r. [On collection and accounting of the single contribution to the obligatory state social insurance : from 08th July 2010, № 2464-VI]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> (accessed 21 March 2022).

8. Pro orhany ta osib, yaki zdiisniuiut prymusove vykonannia sudovykh rishen i rishen inshykh orhaniv : Zakon Ukrainy № 1403-VIII vid 02.06.2016 r. [About bodies and persons who carry out enforcement of court decisions and decisions of other bodies : from 02th June 2016, № 1403-VIII]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1403-19> (accessed 21 March 2022).

9. Rishennia Konstytutsiinoho sudu Ukrainy vid 15.05.2019 r. [Decision of the Constitutional Court of Ukraine : from 15th May 2019]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-19#Text> (accessed 22 March 2022).

10. Skorniakova Yu. B. (2016) Porivnialnyi analiz podatkovoho navantazhennia na yurydychnykh osib ta fizychnykh osib-pidpriiemtsiv [Comparative analysis of the tax burden on legal entities and natural persons-entrepreneurs]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*. no 7. pp. 43-49

11. Teliavskiy A. (2021) Instytut pryvatnykh vykonavtsiv nezabarom mozhe vyity z demoversii ta otrymaty bilshe povnovazhen [The Institute of Private Performers may soon withdraw from the demo version and gain more power]. *Zakon i biznes*. no 29 (1535). Available at: <https://zib.com.ua/ua/148376.html> (accessed 22 March 2022).

12. Teliavskiy A. (2019) Instytut pryvatnykh vykonavtsiv opynyvsia pid zahrozoiu [The institute of private performers is under threat]. *Zakon i biznes*. no 48 (1450). Available at: <https://zib.com.ua/ua/140353.html> (accessed 22 March 2022).

13. Fomina T. V. (2019) Problemy formuvannia dokhodiv ta vytrat pryvatnykh vykonavtsiv, yak sub'iektiv nezalezhnoi profesiinnoi diialnosti. [Problems of income and expenses of private performers as subjects of independent professional activity]. *Ekonomichnyi dyskurs*. no 4. pp. 68-78

14. Chepurnyi V. (2022) Pryvatni vykonavtsi vidkryti dlia partnerstva z Ministerstvom yustytzii [Private performers are open to partnership with the Ministry of Justice]. *Yurydychna praktyka*. Available at: <https://pravo.ua/vitalii-chepurnyi-pryvatni-vykonavtsi-vidkryti-dlia-partnerstva-z-ministerstvom-iustytzii/> (accessed 22 March 2022).

Стаття надійшла до редакції 30.03.2022 р.