

**ХМЕЛЬНИЦЬКА ОБЛАСНА РАДА
ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА**

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ПОСТОРОНКО ЄВГЕН ВАЛЕРІЙОВИЧ

УДК 347.73:336.717(477)

ДИСЕРТАЦІЯ

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ НЕЗАЛЕЖНОЇ
ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Спеціальність 081 «Право»

Галузь права 08 «Право»

Подається на здобуття ступеня доктора філософії
Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
_____ /Є.В. Посторонко/

Науковий керівник:

доктор юридичних наук, професор, член-
кореспондент Національної академії правових
наук України, заслужений юрист України,
Буханевич О.М

Хмельницький – 2023

АНОТАЦІЯ

Посторонко Є.В. Правове регулювання оподаткування незалежної професійної діяльності. – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова. – Хмельницький, 2023.

У роботі комплексно, з урахуванням використання новітніх методів пізнання, досягнень вітчизняної та зарубіжної правничої науки, чинного законодавства України та європейських країн, вирішено наукове завдання з розкриття проблем правового регулювання оподаткування доходів від провадження незалежної професійної діяльності в Україні й визначення перспективних векторів його подальшого вдосконалення.

Проаналізовано теоретичні підходи до формування правового статусу осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, як платників податків. Встановлено, що вихідним для визначення поняття і змісту терміну «податково-правовий статус осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність» є етимологічне і семантичне значення терміну «статус», а саме як положення або стан кого-небудь. Доведено, що податково-правовий статус це положення суб'єктів податково-правових відносин, що закріплюється податково-правовими нормами.

Обґрунтовано, що правовий статус платників податків є спеціальним, адже стосується окремих категорій суб'єктів права. Податково-правовий статус платника податків є галузевим правовим статусом, що своєю чергою може бути загальним і спеціальним. Ґрунтуючись на семантичній схожості категорій, констатовано, що терміни «правовий статус платників податків» і «податково-правовий статус платників податків» мають синонімічну властивість, тож їх розмежування є недоцільним, оскільки смислове подвоєння терміну лише призведе до плутанини.

Виокремлено та досліджено такі ознаки податково-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин ознаки: закріплення податково-правовими нормами; галузевість і предметність як просторове розповсюдження на окремих категорій суб'єктів права; конституційний базис (підґрунтя); встановлення виключно законом (Податковим кодексом України); наявність змістової будови; резидентська характеристика; обумовленість відповідним податково-правовим режимом. Підкреслено, що податкове резидентство становить собою приналежність суб'єкта податкових правовідносин до податкової системи конкретної держави, що впливає на змістовне наповнення правового статусу платників податків, і кваліфікується як умова набуття останнього. Тож податкове резидентство є не внутрішнім, а зовнішнім чинником формування правового статусу платників податків.

Встановлено значення правосуб'єктності щодо характеристики податково-правового статусу осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність як платників податків, яке полягає у тому, аби забезпечити через відповідний зв'язок наявність юридично значимих характеристик суб'єкта – платника податків, що дозволять йому набутти певний податково-правовий статус. Правосуб'єктність схарактеризовано як пов'язуючий чинник між реальним суб'єктом – платником податків і його податково-правовим статусом. Саме за наявності необхідної сукупності ознак, що формують правосуб'єктність платника податків, дозволяє особі, яка провадить незалежну професійну діяльність, мати певні законні інтереси, володіти правами, набувати обов'язків.

На підставі наукового пошуку і розмежування ознак податково-правового статусу і умов його набуття суб'єктами податкових правовідносин, і зокрема платниками податків, сформульовано його визначення як сукупності прав, обов'язків і їх законних інтересів. Доведено, що саме такі елементи позначають: вектори взаємодії суб'єкта у відповідних податкових відносинах, які набувають через їх регламентацію нормою податкового права, правових відносин; певний стан особи стосовно інших суб'єктів податкових

правовідносин; специфіку правового становища суб'єкта незалежної професійної діяльності – платника податків, виходячи із певних індивідуальних характеристик (зв'язок із провадженням незалежної професійної діяльності).

Резюмовано, що визначення поняття «незалежна професійна діяльність» суттєво впливає на: податково-правовий статус платників, які провадять таку діяльність; формування правових механізмів тих податків, сплата яких обумовлена здійсненням такої діяльності; можливість запровадження спеціальних правових режимів, обумовлених специфікою певної професійної діяльності. Будь-якій особі, яка має намір здійснювати господарську діяльність або іншу, приміром, професійну, діяльність важливо позначити як економічні, так й правові наслідки її провадження.

Встановлено такі загальнометодологічні концепти, що застосовуються з метою належного формулювання понять при податково-правовому регулюванні в цілому, і щодо оподаткування в сфері незалежної професійної діяльності. Ними названо: зрозумілість (що означає відповідність їх сенсу загально прийнятим семантикам, відсутність у змісті неоднозначних слів, що спричиняють різну інтерпретацію); співмірність (обсяг визначення терміну має бути відповідним і таким, що співпадає із обсягом понять, через які він визначається); чіткість і відсутність визначення через самого себе (поняття, що визначається, не має повторюватися при формулюванні визначення, воно має бути самостійним і не містити елементів, що приводять до повторення поняття, що визначається). Саме ці концепти обумовлюють висновки щодо того, яке смислове навантаження законодавець покладає на такий термін як «незалежна професійна діяльність», чи вважається така діяльність об'єктом оподаткування.

Констатовано, що понятійному апарату податкового права як системному утворенню, притаманні єдність і цілісність, а окремим поняттям – властивість комунікативності в межах певної правової системи. Приймаючи це положення як аксіому з урахуванням європейського досвіду та з огляду на

появу в українському податковому законодавстві терміну «фізичні особи–підприємці з ознакою провадження незалежної професійної діяльності», доведено необхідність зміни парадигми у застосуванні термінології стосовно самозайнятості. Це передбачає відмову від використання термінів «незалежна професійна діяльність», «особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність», і впровадження у податкове та інше галузеве законодавство поняття «вільні професії» і «особи вільних професій». Також позначено необхідність у перегляді тих видів діяльності, які охоплюються поняттям «незалежна професійна діяльність». Запропоновано визначити такий перелік у Національному класифікаторі України «Класифікатор професій».

Здійснено генезис правового закріплення поняття «незалежна професійна діяльність» у національному податковому законодавстві. Виділено та досліджено ознаки незалежної професійної діяльності, а саме: а) є формою зайнятості виключно фізичних осіб; б) дотичність до певних (спеціальних) напрямів діяльності людини (наукова, літературна, артистична, художня, викладацька і т.д.); в) широкий спектр змістового наповнення професійної діяльності; г) необхідність дотримання законодавства, що регулює конкретний вид професійної діяльності; д) стосується діяльності осіб із спеціальними знаннями та навичками, що підтверджується певними сертифікатами чи іншими документами; є) має кількісні та якісні обмеження (особа використовує найману працю не більше ніж чотирьох фізичних осіб; особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем;) е) передбачає організаційну, фінансову, інституційну свободу фізичної особи; ж) відсутність прямого підпорядкування або контролю з боку інших суб'єктів; з) має дуальну мету: отримання доходу та досягнення соціального ефекту, залежного від сфери професійної діяльності

Встановлено особливості податково-правового статусу суб'єктів, які здійснюють незалежну професійну діяльність. До їх кола віднесено: наявність діалектичних суперечностей у трьох площинах: (1) податкового обліку (встановлення обов'язку спеціальної реєстрації із одночасною наявністю

фактичного підходу, визначеного листі податкового органу, щодо відмови у спеціальній реєстрації особам певних професій; запровадження для фізичної особи, зареєстрованої як підприємець та провадження незалежної професійної діяльності, обліку як фізичної особи - підприємця з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; обов'язок ведення обліку витрат, що зменшують дохід до оподаткування податком на доходи фізичних осіб або ведення спрощеного обліку); (2) сплаті податків (обов'язок зі сплати податків формується через дихотомію загального і спеціального податкового режиму, що передбачає сплату податку на доходи фізичних осіб або єдиного податку); обліку (звітні обов'язки також реалізують через дихотомію загального і спеціального податкового режиму, що в першому випадку передбачає подачу декларації про майновий стан та доходи, а в другому – квартальну звітність для платників єдиного податку).

Доведено, що правовий режим і правовий статус платника податків як системоутворюючі категорії податкового права знаходяться у тісному взаємозв'язку, але вони не є тотожними, співпадаючими. Правовий режим не входить до змісту правового статусу платника податків, адже він є умовою, що визначає порядок для набуття ними правового статусу на території держави, яка реалізує свій податковий суверенітет; створює відповідні рівні умов для участі суб'єктів у податкових відносинах.

Проведено співвідношення термінів «особи, які забезпечують себе роботою самостійно», «самозайняті особи», «особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність». Встановлено, що поняття «самозайняті особи», що є родовим стосовно осіб незалежної професійної діяльності, використовується доволі тривалий час без належного, однакового і чіткого визначення. Зважаючи на його наскрізний характер, резюмовано, що трактування його змісту має бути однаковим при застосуванні у різногалузевому законодавстві, адже всі види діяльності самозайнятих осіб є такою формою зайнятості, за якої особа працює самостійно, без прямого підпорядкування або контролю з боку інших суб'єктів.

Проведено аналіз досвіду правового регулювання оподаткування незалежної професійної діяльності у європейських країнах. Встановлено, що замість терміну «незалежна професійна діяльність» використовується інший – «вільні професії». Підкреслено, що до характеристики вільних професій у рідних країнах підходять по різному, як наслідок, різняться й правила оподаткування доходів від здійснення такої діяльності. Обґрунтовано, що маючи підґрунтям обраний Україною євроінтеграційний вектор, необхідна зміни парадигми у застосуванні термінології стосовно самозайнятості. Це передбачає відмову від використання термінів «незалежна професійна діяльність», «особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність», і впровадження у податкове та інше галузеве законодавство поняття «вільні професії» і «особи вільних професій». Запропоновано зміни до Податкового кодексу України.

Зосереджено увагу на правовому механізмі податку на доходи фізичних осіб, який сплачують особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та вказано, що при його формуванні порушено принципи справедливості, єдиного підходу, економічної основи податку, нейтральності оподаткування та зручності сплати. Піддано критиці загальну систему оподаткування щодо осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, адже вона передбачає порушення балансу публічних і приватних інтересів, є складною та обтяжливою для цієї групи платників, спричиняє надмірне їх податкове навантаження. Проаналізовано спеціальний правовий режим – спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, доведено доцільність її розповсюдження на осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Розроблено ряд пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства України, яке стосується оподаткування фізичних осіб–підприємців.

Ключові слова: оподаткування, незалежна професійна діяльність, об'єкт оподаткування, дохід, правовий статус, платники податків, фізичні особи, незалежна професійна діяльність, самозайняті особи, фізична особа – підприємець, податковий режим.

ANNOTATION

Postoronko E.V. Legal regulation of the subordination of independent professional activity. – *Qualification Research as the Manuscript.*

Thesis for the Candidate Degree in Law. Speciality 12.00.07 «Administrative law and process; financial law; information law» (081 – Law). – State Research Institute of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine, Khmelnytsky, 2023.

The Research work comprehensively, taking into account the use of the latest methods of knowledge, the achievements of domestic and foreign jurisprudence, the current legislation of Ukraine and European countries, solved the scientific task of revealing the problems of legal regulation of taxation of income from conducting independent professional activities in Ukraine and determining promising vectors for its further improvement.

Theoretical approaches to the formation of the legal status of persons engaged in independent professional activity as taxpayers are analyzed. It has been established that the starting point for defining the concept and content of the term "tax-legal status of persons engaged in independent professional activity" is the etymological and semantic meaning of the term "status", namely the position or state of someone. It has been proven that the tax-legal status is the position of subjects of tax-legal relations, which is fixed by tax-legal norms.

It is substantiated that the legal status of taxpayers is special, because it concerns certain categories of legal subjects. The tax-legal status of a taxpayer is a sectoral legal status, which in turn can be general and special. Based on the semantic similarity of the categories, it was established that the terms "legal status of taxpayers" and "tax-legal status of taxpayers" have a synonymous property, so their distinction is inappropriate, since the semantic doubling of the term will only lead to confusion.

The following signs of the tax-legal status of subjects of tax legal relations were identified and investigated: confirmation by tax-legal norms; sectorality and objectivity as a spatial distribution of separate categories of legal entities;

constitutional basis (ground); establishment exclusively by law (Tax Code of Ukraine); the presence of a content structure; resident characteristics; due to the relevant tax and legal regime. It is emphasized that tax residence is the affiliation of the subject of tax legal relations to the tax system of a specific state, which affects the content of the legal status of taxpayers, and is qualified as a condition for acquiring the latter. Therefore, tax residence is not an internal, but an external factor in the formation of the legal status of taxpayers.

The value of legal personality has been established in relation to the characteristics of the tax-legal status of persons who carry out independent professional activities as taxpayers, which consists in ensuring, through the appropriate connection, the presence of legally significant characteristics of the subject - the taxpayer, which will allow him to acquire a certain tax and legal status. Legal personality is characterized as a connecting factor between the real subject - the taxpayer and his tax-legal status. It is in the presence of the necessary set of features that form the legal personality of a taxpayer that allows a person who conducts independent professional activity to have certain legitimate interests, possess rights, and acquire obligations.

On the basis of a scientific search and delineation of the signs of tax-legal status and the conditions for its acquisition by subjects of tax legal relations, and in particular by taxpayers, its definition was formulated as a set of rights, obligations and their legitimate interests. It is proved that the following elements denote: vectors of interaction of the subject in the relevant tax relations, which are acquired due to their regulation by the norm of tax law, legal relations; a certain status of a person in relation to other subjects of tax legal relations; the specificity of the legal position of the subject of independent professional activity - the taxpayer, based on certain individual characteristics (connection with the conduct of independent professional activity).

It is summarized that the definition of the concept of "independent professional activity" significantly affects: the tax and legal status of payers who conduct such activity; formation of legal mechanisms for those taxes, the payment

of which is conditioned by the implementation of such activities; the possibility of introducing special legal regimes due to the specifics of a certain professional activity. It is important for any person who intends to carry out economic activity or other, for example, professional activity, to indicate both the economic and legal consequences of its implementation.

The following general methodological concepts have been established, which are used in order to properly formulate concepts in tax and legal regulation in general, and in relation to taxation in the field of independent professional activity. They are called: comprehensibility (which means compliance of their meaning with generally accepted semantics, absence of ambiguous words in the content, which cause different interpretation); proportionality (the scope of the definition of the term must be appropriate and coincide with the scope of the concepts through which it is defined); clarity and lack of definition through itself (the defined concept should not be repeated when formulating the definition, it should be independent and not contain elements that lead to the repetition of the defined concept). It is these concepts that determine the conclusions regarding what semantic load the legislator places on such a term as "independent professional activity", whether such activity is considered an object of taxation.

It has been established that the conceptual apparatus of tax law as a systemic entity is characterized by unity and integrity, and individual concepts are characterized by the property of communicability within the limits of a certain legal system. Accepting this provision as an axiom, taking into account the European experience and taking into account the appearance in the Ukrainian tax legislation of the term "natural persons-entrepreneurs with the feature of conducting independent professional activity", the need for a paradigm shift in the application of terminology regarding self-employment has been proven. This involves abandoning the use of the terms "independent professional activity", "individuals engaged in independent professional activity", and introducing the concepts of "liberal professions" and "individuals of liberal professions" into tax and other industry legislation. The need to review those types of activities that are covered by

the concept of "independent professional activity" is also indicated. It is proposed to define such a list in the National Classifier of Ukraine "Profession Classifier".

The genesis of the legal consolidation of the concept of "independent professional activity" in the national tax legislation was carried out. The signs of independent professional activity were identified and investigated, namely: a) it is a form of employment exclusively for individuals; b) relevance to certain (special) areas of human activity (scientific, literary, artistic, artistic, teaching, etc.); c) a wide range of contents of professional activity; d) the need to comply with legislation regulating a specific type of professional activity; e) refers to the activities of persons with special knowledge and skills, which is confirmed by certain certificates or other documents; g) has quantitative and qualitative restrictions (the person uses the hired labor of no more than four individuals; the person is not an employee or an individual entrepreneur; e) provides for the organizational, financial, and institutional freedom of the individual; g) lack of direct subordination or control by other subjects; h) has a dual purpose: obtaining income and achieving a social effect depending on the field of professional activity

The specifics of the tax and legal status of entities engaged in independent professional activity have been established. Their scope includes: the presence of dialectical contradictions in three areas: (1) tax accounting (establishment of the obligation of special registration with the simultaneous presence of an actual approach, defined in the letter of the tax authority, regarding the refusal of special registration for persons of certain professions; introduction for a natural person registered as an entrepreneur and conducting independent professional activity, accounting as an individual - an entrepreneur with a feature of conducting independent professional activity; the obligation to keep records of expenses that reduce income before taxation with the income tax of natural persons or keeping simplified records); (2) payment of taxes (the obligation to pay taxes is formed through the dichotomy of the general and special tax regime, which provides for the payment of personal income tax or a single tax); accounting (reporting obligations are also implemented through the dichotomy of the general and special tax regime,

which in the first case involves the submission of a declaration of property status and income, and in the second - quarterly reporting for single tax payers);

It has been proved that the legal regime and the legal status of the taxpayer as system-forming categories of tax law are closely related, but they are not identical or coincident. The legal regime is not included in the content of the taxpayer's legal status, because it is a condition that determines the procedure for their acquisition of legal status on the territory of the state that exercises its tax sovereignty; creates appropriate levels of conditions for the participation of subjects in tax relations.

The terms "individuals who provide themselves with work independently", "self-employed persons", "individuals who carry out independent professional activities" were compared. It has been established that the concept of "self-employed persons", which is generic for persons engaged in independent professional activity, has been used for quite a long time without a proper, uniform and clear definition. Considering its cross-cutting nature, it is summarized that the interpretation of its content should be the same when applied in various branches of legislation, because all types of activities of self-employed persons are a form of employment in which a person works independently, without direct subordination or control by other subjects.

An analysis of the experience of legal regulation of taxation of independent professional activity in European countries was carried out. It was established that instead of the term "independent professional activity" another term is used - "liberal professions". It is emphasized that the characteristics of liberal professions are approached in different ways in the native countries, as a result, the rules for taxation of income from such activities also differ. It is substantiated that, having as a basis the European integration vector chosen by Ukraine, a paradigm shift in the application of terminology regarding self-employment is necessary. This involves abandoning the use of the terms "independent professional activity", "individuals engaged in independent professional activity", and introducing the concepts of "liberal professions" and "individuals of liberal professions" into tax and other industry legislation. Amendments to the Tax Code of Ukraine are proposed.

Attention is focused on the legal mechanism of personal income tax, which is paid by persons engaged in independent professional activity, and it is indicated that the principles of fairness, a unified approach, the economic basis of the tax, neutrality of taxation and ease of payment were violated during its formation. The general system of taxation for persons engaged in independent professional activity has been criticized, because it involves a violation of the balance of public and private interests, is complex and burdensome for this group of taxpayers, and causes their excessive tax burden. A special legal regime - a simplified system of taxation, accounting and reporting - has been analyzed, and the expediency of its extension to persons engaged in independent professional activity has been proven. A number of proposals have been developed to improve the current legislation of Ukraine, which concerns the taxation of natural persons-entrepreneurs.

Key words: taxation, independent professional activity, object of taxation, income, legal status, taxpayers, natural persons, self-employed persons, natural person - entrepreneur, tax (special, general) regime.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці, в яких опубліковані основні результати дисертації:

1. Посторонко Є.В. Деякі аспекти визначення правового статусу осіб, що провадять незалежну професійну діяльність. *Право та інновації*. 2022. № 4. (40). С. 121–126. URL: <https://pti.org.ua/index.php/ndipzir/issue/view/40> DOI: [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2022-4\(40\)-17](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2022-4(40)-17)
2. Посторонко Є.В. Особи, що провадять незалежну професійну діяльність як платники податків. *Knowledge, Education, Law, Management*. 2022 № 3 (47). 286–291. URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/viewpdf/9561>
3. Посторонко Є.В. Особливості оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період. *Проблеми законності*. 2023. Вип. 160. С. 135–151. URL: <http://plaw.nlu.edu.ua/issue/view/16484/9294>. DOI: <https://doi.org/10.21564/2414-990X.160.274226>
4. Посторонко Є.В. Буханевич О.М. Сучасні моделі оподаткування доходів осіб, що провадять незалежну професійну діяльність. *Київський часопис права*. 2023. № 1. С. 71–78. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/255> DOI: <https://doi.org/10.32782/klj/2023.1.11>

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Посторонко Є.В. Незалежна професійна діяльність: особливості оподаткування у європейських країнах: *Права та обов'язки людини у сучасному світі*: матеріали науково-практичної конференції. Одеса. 2021. С. 88–91.
2. Посторонко Є.В. Деякі міркування щодо можливості впровадження інноваційної моделі оподаткування доходів осіб, які провадять незалежну професійну діяльність: *Інноваційний процес: виклики воєнного часу, проблеми,*

перспективи євроінтеграції: матеріали круглого столу. Харків, 2022. URL: <https://ndipzir.org.ua/innovacyjnyj-proczes-vikliki-voennogo-chasu-2>)

3. Посторонко Є.В. Інформаційні відносини платників податків і держави (на прикладі реалізації податкових обов'язків осіб, що провадять незалежну професійну діяльність). *Інформаційне право: сучасні виклики і напрями розвитку*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Львів, 2022. С. 106–108.

4. Посторонко Є.В. Деякі особливості виконання податкових обов'язків особами, що провадять незалежну професійну діяльність в умовах дії воєнного стану. *Юридична осінь 2022 року*: матеріали науково-практичної конференції. Харків, 2022. С. 44–47. URL: <https://nauka.nlu.edu.ua/nauka/>

ЗМІСТ

ВСТУП	16
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ НЕЗАЛЕЖНОЇ ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	29
1.1. Теоретичні підходи до формування правового статусу осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, як платників податків	29
1.2. Незалежна професійна діяльність та дохід, отриманий від її здійснення як об'єкт оподаткування	47
1.3. Особливості податково-правового статусу осіб, що провадять незалежну професійну діяльність	77
Висновки до розділу 1	96
РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА ПРАВОВИХ РЕЖИМІВ ОПОДАТКУВАННЯ НЕЗАЛЕЖНОЇ ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ ТА ДЕРЖАВАХ ЄС.....	100
2.1. Оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності в європейських країнах.....	100
2.2. Теоретико-методологічні підходи до характеристики правових режимів оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності	118
2.3. Застосування загального та спеціального режиму оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності.....	129
2.4. Особливості оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період	149
Висновки до розділу 2	163
ВИСНОВКИ.....	167
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	177
ДОДАТКИ.....	199

ВСТУП

Вже не перший рік Україна знаходиться на шляху перманентної трансформації податкової системи, удосконалення правового регулювання податкових відносин з урахуванням євроінтеграційних процесів. Цей шлях супроводжується пошуком оптимальних моделей оподаткування, за яких можливо забезпечити баланс публічних і приватних інтересів, і при цьому повною мірою реалізувати завдання по своєчасному наповненню публічних фондів грошовими коштами, що надходять від сплати податків і зборів. Перегляду і коригуванню підлягають підходи до оподаткування різних видів доходів, а значить і змінам піддаються й правові механізми відповідних податків і зборів. Прямуючи цим вектором, на порядку денному постає питання перегляду, побудови по-новому і впровадження новаторських підходів справляння податків.

Водночас умови сьогодення, затьмарені широкомасштабною воєнною агресією Росії проти України, вимагають від держави та суспільства прийняття оперативних, креативних, нестандартних і виважених рішень. Вони, перш за все, мають забезпечити реалізацію публічних інтересів у фінансовій сфері: залучити, незважаючи на негативні економічні наслідки війни, якомога більше грошових коштів до бюджетів. Природно, що досягається через закріплення податкових обов'язків суб'єктів, природу яких обумовлено змістом статті 67 Конституції України, відповідно до якої кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Водночас такі кроки не можуть відбуватися без того, аби приватні інтереси платників податків залишалися на узбіччі, тож мобілізувати кошти в таких складних умовах не можливо без того, аби відбувалася оптимізація як адміністрування податків і зборів, так і в цілому оподаткування в нашій державі.

У сучасному податковому законодавстві серед платників податків виділено осіб, що провадять незалежну професійну діяльність. Така ситуація не є випадковою, адже ці особи займаються специфічними видами діяльності,

що обумовлює певні особливості їх правового статусу і, відповідно, специфіку оподаткування доходів, отриманих від її провадження. Так, відповідно до абзацу 2 підпункту 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України незалежна професійна діяльність – це участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, приватних виконавців, адвокатів, арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб [110]. Природно, що оподаткування в такій ситуації має набувати суттєвих особливостей.

Дослідженням проблем правового регулювання оподаткування, у тому числі оподаткування доходів, отриманих від провадження незалежної професійної діяльності, займалася низка науковців: Ю.О. Аністратенко, С.О. Бондаренко, П.Є. Бутко, Л. Вдовічена, Л. К. Воронова, Д.А. Гетьманцев, О.О. Головашевич, Т.Б. Вільчик, О.О. Дмитрик, А.С. Дубоносова, С.С. Іванова, Д.О. Кобильнік, Ю.О. Костенко, О.В. Кузнєцова, Л.В. Касьяненко, М. П. Кучерявенко, Н.А. Маринів, Є.С. Маринчак, К. Л. Павлуненко, О.К. Паращенко, В. Рарицька, Г.С. Романова, В.О. Рядінська, А. О. Сазонова, А.В. Сліденко, Л.В. Товкун, Т.Б. Шолкова та ін. Водночас чимало аспектів все ще залишаються не визначеними. Так, не достатньо уваги приділено виокремленню особливостей оподаткування, які обумовлюються провадженням саме незалежної професійної діяльності, співвідношенню різних режимів оподаткування щодо осіб, які здійснюють таку діяльність та ін.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано відповідно до цілей сталого розвитку України на період до 2030 року, затверджених Указом Президента України від 30 вересня 2019

року №722/2019, Національної стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2021–2026 роки, затвердженої Указом Президента України від 7 вересня 2021 року №487/2021, Місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022–2024 роки, затвердженої Наказом Державної податкової служби України від 22 листопада 2021 року № 965, Пріоритетних напрямків фундаментальних та прикладних наукових досліджень у галузі права, затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26 березня 2021 року № 12-21, на виконання програми досліджень Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова «Управлінські та правові засади забезпечення сталого розвитку України як європейської держави» (номер державної реєстрації 0108U008927).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертації є поглиблення наукових знань і комплексна розробка теоретичних положень щодо правового регулювання оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності та підготовці науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення чинного податкового законодавства.

Відповідно до зазначеної мети поставлено такі завдання:

- охарактеризувати теоретичні підходи до формування правового статусу осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, як платників податків;
- розкрити особливості податково-правового статусу осіб, що провадять незалежну професійну діяльність;
- дослідити незалежну професійну діяльність та дохід, отриманий від її здійснення як об'єкт оподаткування;
- проаналізувати досвід правового регулювання оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності, у європейських країнах;
- встановити особливості оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період;

- проаналізувати теоретико-методологічні підходи до характеристики правових режимів оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності;

- сформулювати пропозиції та рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства України.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, що виникають у сфері правового регулювання відносин оподаткування незалежної професійної діяльності.

Предметом дослідження є правове регулювання оподаткування незалежної професійної діяльності.

Методи дослідження. Для здійснення цього дослідження було застосовано такі емпіричні методи як описання та порівняння для того, щоб побачити загальні аспекти визначення незалежної професійної діяльності, об'єкта оподаткування у разі здійснення особою незалежної професійної діяльності, визначення правового статусу платників податків, що провадять таку діяльність (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3). Окрім того було використано методи структурного та функціонального аналізу з метою розподілення об'єкта на частини для їх самостійного дослідження як елементів цілого в статистиці та динаміці, зокрема щодо виокремлення елементів правового статусу осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність (підрозділи 1.1, 1.3). Поряд із названими методами також формально-юридичний та логіко-семантичний методи. За допомогою останніх досліджено правові норми, що регулюють правовий статус платників податків – осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, якими вони є (категорії, визначення, юридична техніка), а також акцентовано на суперечностях такого регулювання (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.1, 2.3).

Шляхом застосування комплексного підходу, зокрема, логічного обрання та поєднання сукупності методів пізнання, які є взаємозалежними і взаємопов'язаними, їх доповнення й підпорядковування через допоміжне, другорядне значення, досліджено підходи до оподаткування доходів від

незалежної професійної діяльності залежно від обраного правового режиму (підрозділи 2.1, 2.2, 2.3). За допомогою сукупності емпіричних методів, що забезпечують валідність, надійність, об'єктивність одержаної інформації, визначено і розкрито стан правового регулювання оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності у європейських країнах, у воєнний період. Одержані таким чином результати стають основою для наступного теоретичного осмислення досліджуваного процесу (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.1, 2.3). Такими методами стали описання, аналіз та синтез, порівняння. За їх допомогою означено відзнаки правового регулювання оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності до двадцять четвертого лютого дві тисячі двадцять другого року, проаналізовано і зіставлено досліджувані процеси, встановлено їх подібності і відмінності, враховано зміни у їх регулюванні у зв'язку із введенням воєнного стану в Україні, а також у державах Європейського Союзу. Окрім того шляхом порівняльного аналізу досліджено трансформації стосовно справляння податків самозайнятими особами: фізичними особами-підприємцями (які застосовують спрощену систему оподаткування) та особами, які провадять незалежну професійну діяльність (підрозділи 1.1).

Діалектичний метод застосовано при конкретному і ґрунтовному розгляді регулювання податкових відносин, суб'єктом яких є особи, що провадять незалежну професійну діяльність, змін і доповнень до Податкового кодексу України, позначенні властивих такому регулюванню ознак та суперечностей, а також, що є вкрай корисним, дозволив здійснити оцінку розглядуваної проблеми, встановити відповідні залежності. Цей же метод застосовано щодо об'єкта оподаткування при здійсненні незалежної професійної діяльності, правового механізму податку на доходи фізичних осіб, податкових режимів, спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.1, 2.3).

Органічне поєднання діалектичного методу із системним підходом зумовлює використання системно-структурного та системно-функціонального

методів пізнання. Формально-юридичний і логіко-юридичний методи, а також метод інтерпретації забезпечили проведення розгляду змісту правових норм, що регулюють оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності в їх логічній послідовності, а також виявлення динаміки їх трансформаційних процесів (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.1, 2.3).

Нормативно-правову базу дослідження склали Конституція України, Податковий кодекс України, закони України та підзаконні нормативні акти, що стосуються правового регулювання оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності.

Емпіричну основу дисертації становлять статистична інформація, рішення національних судів, а також довідкова література, публікації в періодичних виданнях, навчально-методичні напрацювання.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є одним з перших в Україні монографічних досліджень, у якому комплексно, з урахуванням сучасних методів пізнання, здобутків вітчизняної та зарубіжної правничої науки, чинного законодавства України та зарубіжних країн, вирішено наукове завдання з розкриття проблем правового регулювання оподаткування незалежної професійної діяльності України й визначення перспективних напрямів його подальшого вдосконалення.

У результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових наукових положень та висновків, запропонованих особисто здобувачем. Основні з них такі:

вперше:

- надано концептуальну схему для характеристики правового статусу осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність, як платників податків, що формується на п'ятьох рівнях: (1) фізична особа, (2) фізична особа-платник податку, (3) фізична особа, що здійснює незалежну професійну діяльність, як платник податку на доходи фізичних осіб; (4) фізична особа, що здійснює незалежну професійну діяльність, як платник єдиного податку; (5)

фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності;

- подано аналіз податково-правового статусу осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, за двома шаблями: зовнішньою й внутрішньою конструкцією (перша вміщує правосуб'єктність, податкове резидентство, податковий правовий режим, що у сукупності кваліфікуються як умови набуття податково-правового статусу і позначаються на змістовному його наповненні; друга – стосується елементної інтерпретації (права, обов'язки й законні інтереси);

- з урахуванням європейського досвіду та зважаючи на дотримання принципів податкового законодавства аргументовано доцільність відмови від набуття фізичною особою статусу, пов'язаного із її обліком у контролюючих органах як фізичної особи – підприємця з ознакою провадження незалежної професійної діяльності;

- маючи підґрунтям обраний Україною євроінтеграційний вектор, доведено необхідність зміни парадигми у застосуванні термінології стосовно самозайнятості, що передбачає відмову від використання термінів «незалежна професійна діяльність», «особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність», і впровадження у податкове та інше галузеве законодавство поняття «вільні професії» і «особи вільних професій»;

- доведено з огляду на реалізацію принципів соціальної справедливості, рівності, економічного підґрунтя при регулюванні податкових відносин, необхідність перегляду змістовного наповнення видів незалежної професійної діяльності, отримання доходів від яких потребує особливих підходів до оподаткування;

- виокремлено особливості податково-правового статусу суб'єктів, які здійснюють незалежну професійну діяльність, які криються у наявності діалектичних суперечностей у трьох площинах: (1) податкового обліку (встановлення обов'язку спеціальної реєстрації із одночасною наявністю фактичного підходу, визначеного листі податкового органу, щодо відмови у

спеціальній реєстрації особам певних професій; запровадження для фізичної особи, зареєстрованої як підприємець та провадження незалежної професійної діяльності, обліку як фізичної особи–підприємця з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; обов’язок ведення обліку витрат, що зменшують дохід до оподаткування податком на доходи фізичних осіб або ведення спрощеного обліку); (2) сплаті податків (обов’язок зі сплати податків формується через дихотомію загального і спеціального податкового режиму, що передбачає сплату податку на доходи фізичних осіб або єдиного податку); обліку (звітні обов’язки також реалізують через дихотомію загального і спеціального податкового режиму, що в першому випадку передбачає подачу декларації про майновий стан та доходи, а в другому – квартальну звітність для платників єдиного податку);

удосконалено:

- підхід до формування податково-правового статусу осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність, відповідно до якого виходячи із реалізації принципів рівності, соціальної справедливості та єдиного підходу до встановлення податків та зборів має бути однаковим для усіх видів самозайнятих осіб як платників податків і податкових агентів;

- підходи до виокремлення проблемних аспектів оподаткування в сфері незалежної професійної діяльності, до яких віднесено: відсутність системного підходу до характеристики самозайнятості; запровадження конструкції «фізична особа з ознакою провадження незалежної професійної діяльності», що має наслідком порушення видового і родового структурування самозайнятих осіб; відсутність інваріантності у понятті та визначення мети такої діяльності; негативні наслідки застосування якісного (змістового) критерію щодо оподаткування доходів осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність і самозайнятих осіб у цілому;

- підхід до оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності, що передбачає можливість дискреції особи, яка

провадить відповідний вид професійної діяльності у обранні режиму оподаткування (загального чи спеціального);

- науковий підхід до характеристики поняття «самозайняті особи», їх видів (фізичні особи-підприємці; особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність (особи вільних професій) та ознак (забезпечують себе роботою самостійно, можуть використовувати працю найманих працівників, здійснюють діяльність з метою отримання доходу безпосередньо від цієї діяльності, не є найманими працівниками в межах такої діяльності);

- формування концепту, за якого з метою належного формулювання понять, що застосовуються при податково-правовому регулюванні в цілому, і щодо оподаткування в сфері самозайнятості, і незалежної професійної діяльності, застосовуються такі загальнометодологічні дескрипти: зрозумілість (що означає відповідність їх сенсу загально прийнятим семантикам, відсутність у змісті метафоричних або неоднозначних слів, що спричиняють різну інтерпретацію); співмірність (обсяг визначення терміна має бути відповідним і таким, що співпадає із обсягом термінів, через які він визначається); чіткість – відсутність визначення через самого себе (поняття, що визначається, не має повторюватися при формулюванні визначення, воно має бути самостійним і не містити елементів, що приводять до повторення поняття, що визначається);

дістали подальшого розвитку:

- визначення правового статусу суб'єктів податкових правовідносин, і зокрема платників податків, як сукупності прав, обов'язків і їх законних інтересів, оскільки саме через ці елементи формуються: (1) вектори взаємодії суб'єкта у відповідних податкових відносинах, які набувають через їх регламентацію нормою податкового права, правових відносин; (2) певний стан особи стосовно інших суб'єктів податкових правовідносин; (3) специфіка правового становища суб'єкта – платника податків виходячи із певних індивідуальних характеристик (провадження незалежної професійної діяльності).

- характеристика незалежної професійної діяльності яка має наступні ознаки : а) є формою зайнятості виключно фізичних осіб; б) дотичність до певних (спеціальних) напрямів діяльності людини (наукова, літературна, артистична, художня, викладацька і т.д.); в) широкий спектр змістового наповнення професійної діяльності; г) необхідність дотримання законодавства, що регулює конкретний вид професійної діяльності активну поведінку; д) стосується діяльність осіб із спеціальними знаннями та навичками (лікарі, приватні нотаріуси, адвокати, аудитори, бухгалтери і т.д.), що підтверджується певними сертифікатами чи іншими документами; є) має кількісні та якісні обмеження (особа використовує найману працю не більше ніж чотирьох фізичних осіб; особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем;) е) передбачає велику організаційну, фінансову, інституційну свободу фізичної особи; ж) відсутність прямого підпорядкування або контролю з боку інших суб'єктів; з) має дуальну мету: отримання доходу та досягнення соціального ефекту, залежного від сфери професійної діяльності;

- уявлення щодо податково-правового режиму, якому властиве органічне і синергетичне поєднання таких елементів як: правові засоби (норми податкового права, правові принципи); сфера застосування (визначається предметом податкового права); метод регулювання (імперативний із застосуванням диспозитивних прийомів); зв'язок між учасниками правовідносин (владно-майновий); мета застосування (забезпечення реалізації широкого кола публічних інтересів, або приватних інтересів, або їх балансуванню);

- обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства України, яке стосується оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності.

Практичне значення одержаних результатів. Сформульовані й викладені в дисертації положення, узагальнення, висновки та рекомендації мають як загальнотеоретичне, так і прикладне значення для розвитку науки

податкового права та практики застосування відповідних норм і можуть бути використані в:

– *науково-дослідній роботі* – як основа для подальшого проведення теоретичного пошуку щодо розв’язання проблем, пов’язаних із правовим регулюванням оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності в Україні;

– *правозастосовчій діяльності* – під час здійснення розробки проектів розпорядчих актів у сфері оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності;

– *навчально-методичному процесі* – при викладанні навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», а також при підготовці навчально-методичних комплексів із указаних дисциплін (акт впровадження від 22.09.2023 р. № 0750/23).

Особистий внесок здобувача. Дослідження виконане дисертантом самостійно, із використанням новітніх здобутків вітчизняної та зарубіжної науки фінансового й податкового права. Усі викладені в ньому положення й висновки обґрунтовано на основі власних досліджень автора. Особистий внесок здобувача в науковій статті «Сучасні моделі оподаткування доходів осіб, що провадять незалежну професійну діяльність», опублікованій у співавторстві, становить 80 відсотків. Ідеї та розробки, які належать співавтору, у дисертації не використовувалися.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертації, теоретичні та практичні висновки й рекомендації оприлюднено в доповідях та повідомленнях на Міжнародних науково-практичних конференціях та круглому столі: «Права та обов’язки людини у сучасному світі» (м. Одеса, 2021 року), «Юридична осінь 2022 року (м. Харків, 17 листопада 2022 року.), «Інформаційне право: сучасні виклики і напрями розвитку» (м. Львів, 25 листопада 2022 року), «Інноваційний процес: виклики воєнного часу, проблеми, перспективи євроінтеграції» (м. Харків, 2 грудня 2022 року).

Публікації. Основні положення і висновки дисертації знайшли своє

відображення у 8 публікаціях, із яких: 3 – статті, надруковані в наукових виданнях України, визнаними фаховими з юридичних наук; 1 – стаття в іноземному науковому виданні, 4 – тези наукових повідомлень та доповідей, виданих за результатами проведення міжнародних науково-практичних конференцій та круглого столу.

Структура дисертації відповідає предмету, меті, завданням та методології дослідження й дає можливість ґрунтовно розкрити тему. Дисертація складається з анотації, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (218 найменувань) та додатків. Повний обсяг дисертації становить 202 сторінки, із яких основного тексту – 160 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ НЕЗАЛЕЖНОЇ ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Теоретичні підходи до формування податково-правового статусу осіб, що провадять незалежну професійну діяльність

Визначення особливостей оподатковування доходів певних категорій платників податків і зборів безумовно пов'язана із необхідністю характеристики таких суб'єктів, що в свою чергу вимагає проведення ґрунтовного аналізу їх правового статусу. З метою характеристики податково-правового статусу осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, ми будемо виходити із діалектичного зв'язку таких категорій як, статус, правовий статус, податково-правовий статус, податково-правовий статус платника податків.

Питання правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, заслуговує на особливу увагу та неодноразово було предметом наукових досліджень через свою неоднозначну регламентацію в Податковому кодексі України [110], Законі України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі – Закон України № 2464-VI) [159], а також існування різнопланових позицій у судовій та правозастосовчій практиці. Так, до їх з'ясування вдавалися О.О. Дмитрик [64; 66; 67; 68], С.С. Іванова[77], Є.С. Маринчак [100; 101], О.В. Кузнєцова[89; 90], М.П. Кучерявенко [92], О.О. Мамалуй [99], В.О. Рядінська[180; 181; 182], Сазонова А.О. [183; 184], А.В. Сліденко [191; 192] та ін. Тож для характеристики осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, як платників податків, ми зосередимо увагу на позначенні їх правового статусу, а також окресленні недоліків їх правового регулювання, розгляді правових позиції судів та нормотворчих пропозиції для комплексного і системного розуміння позначеного питання.

На перший погляд визначити, яким є податково-правовий статус осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, доволі просто, адже правова категорія «правовий статус» пронизує всю юридичну науку, вона є однією із ключових при дослідженні суб'єктів права, у тому числі й податкового. О.О. Воротятніков підкреслює важливу роль правового статусу в суспільстві. Правовий статус є юридичним станом особи або суб'єкта права, який визначає, які права та обов'язки вона має, а також обмеження її дій. Основна ідея полягає в тому, що правовий статус надає суб'єктам права реальні можливості для виконання своїх соціальних функцій та взаємодії з іншими членами суспільства. Його зміст, за визначенням автора, визначає межі діяльності особи щодо інших осіб, колективів, держави, межі її активної та пасивної життєдіяльності та самоствердження, межі, в яких можуть відбуватися кількісні зміни правового стану конкретних суб'єктів права [54, с. 72].

Незважаючи на таку значущість позначеного поняття, у науковій літературі відсутня єдність стосовно його визначення та елементів. Позначимо, що термін «статус» має використання в різних аспектах, формулюючи словосполучення: «юридичний статус», «правовий статус», «соціальний або фактичний статус». Як правило, правники це обумовлюють тим, що існують поняття, терміни, категорії, які мають підґрунтям різне праворозуміння. Йдеться про підходи відомих наукових шкіл: юридичного позитивізму, природного права, соціологічної юриспруденції і т. п. Водночас є очевидним, що такі дискусії ніколи не були відірваними від реального правового життя, оскільки офіційно визнана правова доктрина, заснована на тому чи іншому праворозумінні, стає тією основою на якій базується система законодавства [97, с. 20, 21]. Водночас етимологічно слово «статус» має латинське походження і перекладається як положення, стан кого-небудь або чого-небудь [51].

Аналіз правової літератури засвідчує, що наразі серед науковців спостерігається відсутність єдності у розмінні змісту розглядуваного поняття. Найчастіше правники, говорячи про правовий статус, у змісті цього поняття

вбачають комплекс прав і обов'язків суб'єктів права. Зокрема, в енциклопедичній літературі вказують, що правовим статусом є сукупність прав та обов'язків фізичних та юридичних осіб, що в Україні визначається Конституцією України, законами та іншими нормативно-правовими актами, міжнародними договорами, ратифікованими Верховною Радою України [213, с. 20] .

Визначення правового статусу в юридичній літературі найбільш ёмко наведене О.В. Зайчуком та Н.М. Онищенко, які визначають його як систему прав, свобод, інтересів і обов'язків, які законодавчо встановлені та гарантовані державою, що система нормативно закріплює основні принципи взаємодії між індивідом і державою, тобто, правовий статус характеризує становище особи у взаємовідносинах із суспільством та державою [199, с. 79]. Схоже міркують й інші правники. Схожої позиції дотримується О.Р. Дашковська, яка правовий статус визначає як сукупність суб'єктивних прав, юридичних обов'язків та законних інтересів суб'єктів права [75, с. 310]. До їх думки приєднується й О.О. Воротятніков [54, с. 75].

Подібною до наведених можна вважати й думку вчених-фінансистів. Так, доволі споріднено, однак, дещо ширше, порівняно із наведеними позиціями, до визначення змісту правового статусу підходить А.В. Сліденко. Він зазначає, що правовий статус платника податків – це сукупність прав, обов'язків, законних інтересів та відповідальності за порушення податкового законодавства [192; с. 68]. М.П. Кучерявенко, не даючи загального визначення поняття правового статусу платника податків, елементами останнього називає права і обов'язки таких осіб. При цьому він наголошує, що: правовий статус платника формується переважно за рахунок їх обов'язків, тоді як права мають декларативний характер [92, с. 152, 155]; підґрунтям формування правового статусу є конституційна норма-принцип, що закріплює безумовний податковий обов'язок [92, с. 152-153]; основи правового статусу платника закріплюються «основними законами, що регулюють систему оподаткування» [92, с. 153]; у побудові правового статусу ураховується перед усім два

критерія – резиденство і територіальність [92, с. 150]; особливості правового статусу кожного платника визначаються окремо по одному чи декількома податкам. Як вбачається, в цілому такий концепт є доволі виваженим. Однак потребує певного корегування з огляду на те, аби, по-перше, сформулювати визначення податково-правового статусу, і, по-друге, розмежувати її ознаки, зміст та підґрунтя розглядуваного поняття.

Поряд із цим досить часто зустрічаються у науковій літературі й доволі широкі, або навпаки, вузькі погляди на зміст розглядуваного поняття. Так, вкрай широким є визначення поняття «правовий статус», за якого до його змісту включають наступні елементи: принципи правового статусу; законні інтереси; права; обов'язки; повноваження; правові обмеження; гарантії; завдання; функції; правосуб'єктність; засади відповідальності [215, с. 62]. Ще один приклад наукової думки, відповідно до якого до елементів правового статусу відносять: правоздатність, дієздатність, права та обов'язки, гарантії діяльності та юридичну відповідальність. Водночас науковці відзначають, що гарантії забезпечують правовий статус, а юридична відповідальність реалізується тільки у зв'язку із здійсненням правопорушення [86, с. 129].

Визначення А.М. Колодія структури правового статусу надає визначенню правового статусу систематичний підхід, розкриваючи його складові елементи, до яких науковець відносить: а) статусні правові норми і правові відносини (норми права, які визначають правовий статус і взаємовідносини між суб'єктами права); б) суб'єктивні права, свободи і юридичні обов'язки (права, які належать особі в рамках її правового статусу, а також її обов'язки перед іншими особами або державою, що надають особі право вимагати виконання певних дій або утримання від певних дій інших осіб чи держави); в) громадянство (складова правового статусу, яка визначає, до якої держави або юрисдикції належить особа і впливає на доступ до різних прав і обов'язків у конкретній країні); г) правові принципи і юридичні гарантії (забезпечують захист і забезпечують дотримання прав і свобод особи в рамках її правового статусу); д) законні інтереси (інтереси, які законодавство визнає і

захищає); є) правосуб'єктність (здатність особи бути суб'єктом права та здійснювати права і обов'язки); е) юридична відповідальність (обов'язок відповідати за порушення правил і законів) [85, с. 133]. О.І. Баїк обстоює точку зору, що правовий статус платника податків розкривається наступними елементами: територіальність, резидентство, громадянство, обов'язки, права та законні інтереси, гарантії їх забезпечення та відповідальністю [38, с. 114]. При цьому, правниця наголошує, що притаманними правовому статусу платника податків саме такі характеристики: 1) справляння податків поширюється на усіх учасників податкових правовідносин; 2) положення платника податків визначається у суспільних відносинах; 3) сплата встановлених податків і зборів є конституційним обов'язком особи; 4) права, свободи та законні інтереси пов'язані з обов'язками платника податків; 5) основою правового регулювання є поведінка суб'єктів податкового права [38; 39].

Окрім того, навряд чи виваженим є підхід, відповідно до якого правовий статус платника податків характеризується як підгалузевий рольовий статус суб'єктів податкового права, що є основою на конституційному обов'язку зі сплати податків системою юридичних обов'язків, прав, гарантованих інститутами юридичної відповідальності й права скарги на неправомірні дії (бездіяльність) і акти уповноважених органів та їхніх посадових осіб [191, с. 12]. Очевидно вузькою є думка, згідно до якої правовий статус особи пов'язують із є її правосуб'єктністю [55, с. 95–96].

До цього додамо, що у науковій літературі зустрічаються міркування, які за своїм змістом є доволі протирічними, адже одна і та ж категорія розглядається як частки систем різного порядку. Наприклад, О.В. Кузнецова, посилаючись на думку Є.С. Маринчак, розглядає елементами правового статусу фізичної особи як платника податків податкову правосуб'єктність, наявність об'єкта оподаткування та поширення податкової юрисдикції держави. При цьому, під правосуб'єктністю розуміється можливість бути суб'єктом податкових правовідносин, об'єктом оподаткування – об'єктивну

можливість сплати податку, а поширення податкової юрисдикції – правовий зв'язок платника податків з державою [90, с. 88].

Поряд із тим, аналізуючи думку Є.С. Маринчак, із якою погоджується О.В. Кузнецова, ми спостерігаємо те, що науковець одні й ті ж самі категорії відносить то до елементів правового статусу платника податків, то до ознак, то передумов чи основ правового статусу. Зокрема, він пише, що в сучасному світі визначальною ознакою правового статусу платника податку є особиста юрисдикція держави, а саме: виключне право держави на встановлення та стягнення податків з фізичних та юридичних осіб, в обсягах, що залежить від їх резидентського статусу [90, с. 85]. При цьому далі Є.С. Маринчак, стверджуючи, що наукові погляди на зміст поняття «правовий статус» різняться, констатує, що найбільш вдалим та сучасним поглядом на зміст правового статусу фізичної особи — платника податку на доходи включає три ключових елементів, які характеризують цей статус: 1) податкова правосуб'єктність (фізична особа має право і обов'язок сплачувати податки від свого доходу відповідно до законодавства); 2) об'єкт оподаткування (предмет або вид доходу, який підпадає під оподаткування згідно з податковим законодавством); 3) поширення податкової юрисдикції держави (держава має право стягувати податок від платника податку, якщо він має підключення до цієї держави з точки зору оподаткування, що може бути пов'язано з громадянством, місцем проживання чи іншими критеріями, які визначають, коли держава має право збирати податок від фізичної особи). Особливо дослідник вказує на взаємозв'язок між цими елементами [90, с. 86].

Що стосується залежності правового статусу платника податку, то на погляд науковця, вона вбачається у правовому режимі, тобто базових принципах побудови правової системи держави, а також різновидах діяльності самозайнятих осіб [100, с. 87]. У підсумку Є.С. Маринчак доходить таких висновків: (1) правовий статус фізичної особи — платника податку на доходи є однією з основних категорій податкового права, бо зміст останньої вказує на наявність у платників відповідних прав і обов'язків, а також на закріплення

відповідальності за порушення податкового законодавства, яка забезпечує охорону правовідносин в сфері оподаткування; (2) податково-правовому статусу притаманний зобов'язуючий характер, оскільки він базується на імперативній конституційній нормі (стаття 67 Конституції України) та залежить як від суб'єктного складу податкових правовідносин, так і від об'єкту таких правовідносин (певних обов'язкових платежів) [100, с. 88].

Як ми продемонстрували, наявна різноманітність у поглядах правників. Це пояснюється у тому числі складністю у визначенні того, що є змістом, ознаками, умовами, передумовами, базисом відповідного правового феномену, яким є правовий статус суб'єкта. Очевидно, що наведені терміни мають різний сенс, а тому потребують належного і доречного використання. У цьому контексті варто нагадати вислів О.О. Дмитрик про точність термінології. Остання, за справедливими словами правниці, дуже важлива у будь-якому науковому дослідженні, а тим більше вона важлива при практичній реалізації вироблених юридичною наукою термінів. Необхідність чіткого правового регулювання фінансових відносин вимагає ясності у формулюванні окремих правових норм, чітку визначеність редакції актів законодавства, а також їх уніфікацію, що, у свою чергу, не повинно припускати вільне поводження з теоретичними категоріями та необдумане їх використання [63, с. 73]. Усе це вносить дисбаланс у чіткість юридичних конструкцій, змінює смисл понять, міняє орієнтири в юридичних засобах захисту і в кінцевому результаті знижує ефективність правового регулювання в цілому [52, с. 5].

Науковці зазначають, що визначення будь-якого поняття має відповідати певним ознакам:

(1) визначення має бути зрозумілим і чітким; усі терміни, які входять у визначальну частину, вже повинні мати конкретний, чіткий, зрозумілий і прямий, а не метафоричний смисл;

(2) йому належить бути співрозмірним – обсяг визначального терміна й обсяг термінів визначаючих повинні співпадати;

(3) у визначенні не повинно бути порочного кола – визначальний термін не повинен повторюватись у визначальній частині. Понятійному апарату як системному утворенню притаманні єдність і цілісність, а окремим поняттям – властивість комунікативності в межах певної правової системи[32].

Тож ми будемо будувати власні думки зважаючи на такі загальнометодологічні положення:

(1) зміст правового явища розглядається як сукупність його елементів, внутрішня побудова, що мають певну специфіку; (

2) поняття про правове явище формується через указівку на його основні, істотні властивості;

(3) умова це обставина або положення, яке встановлює необхідні умови або обмеження для здійснення певної події або дії; умови виступають ключовими елементами при прийнятті рішень, вони впливають на те, як події розвиваються та як різні фактори взаємодіють між собою, положення, що лежать в основі чого-небудь [32] .

Екстраполюючи наведені тези, і приймаючи їх як загальнометодологічні основи для визначення податково-правового статусу платників податків, і зокрема, такого їх різновиду як особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, аналізуючи та синтезуючи наведені міркування, ми виходимо із наступного.

По-перше, вихідним для визначення поняття і змісту терміну «податково-правовий статус осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність» ми вважаємо етимологічне і семантичне значення терміну «статус», а саме як положення або стан кого-небудь. Переходячи у площину права, це стосується саме положення суб'єктів податково-правових відносин, приміром, платників податків, що закріплюється правовими нормами. У разі акценту на податково-правову сферу, з чим ми маємо безпосередньо справу, це положення суб'єкта, яким є платник податків, у системі податкових правовідносин. При цьому закріплення відповідними правовими нормами – це ознака будь-якого правового статусу, а закріплення податково-правовими

нормами – властивість податково-правового статусу. Тож податково-правовий статус це положення суб'єктів податково-правових відносин, що закріплюється правовими нормами.

По-друге, традиційно у юриспруденції виокремлюють три види правового статусу: (1) загальний – що, визначений у межах певної правової системи; (2) спеціальний – це правовий статус окремих категорій осіб; (3) індивідуальний – це правовий статус конкретної особи; він визначається нормативними, індивідуальними та іншими правовими актами [75, с. 313]. Підтримуючи наведену думку вважаємо, що правовий статус платників податків є спеціальним, адже стосується окремих категорій суб'єктів права. Податково-правовий статус платника податків є галузевим правовим статусом, що своєю чергою може бути загальним і спеціальним (про що буде йтися далі). При цьому, ґрунтуючись на семантичній схожості категорій, вважаємо терміни «правовий статус платників податків» і «податково-правовий статус платників податків» синонімами, тож їх розмежування є недоцільним у контексті нашого дослідження, оскільки смислове подвоєння терміну лише призведе до плутанини. Отже, предметність як галузева ознака – ще одна властивість податково-правового статусу.

По-третє, особливістю податково-правового статусу платників податків є його конституційний базис, оскільки у стаття 67 Конституції України визнано, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [87]. Тож, наведене необхідно розглядати ще однією ознакою податково-правового статусу платників податків. Водночас підґрунтям, передумовою правового статусу платника податків є конституційний обов'язок сплатити податки. Наразі в конституціях багатьох демократичних і розвинутих держав закріплено обов'язок фізичних осіб сплачувати податки і збори. Це положення вважається одним із основних при побудові як податкової системи, так і в цілому фінансової системи держави. Це правило стосується всіх осіб, які мають об'єкт оподаткування, з наявністю якого пов'язується виникнення податкового обов'язку [89, с. 309] .

По-четверте, ще однією особливістю правового статусу платників податків є те, що такий статус зважаючи на положення статті 92 Конституції України, встановлюється виключно законом. Таким законом сьогодні є Податковий кодекс України. Фактично у даному випадку йдеться про визначення правового статусу законодавством і окреслення рівнів його встановлення: конституційний рівень, рівень закону, рівень підзаконного регулювання.

По-п'яте, вважаємо наступною характеристикою податково-правового статусу платника його змістову побудову. Так, змістом податково-правового статусу платника податків охоплюються такі елементи: права, обов'язки та законні інтереси. Інші елементи, які називалися вище, не охоплюються розглядуваним поняття з огляду на наступні аргументи.

На наше переконання, навряд чи правосуб'єктність є елементом правового статусу платника податків, адже це вже характеристика іншого порядку, іншої системоутворюючої категорії, такої як суб'єкт права і суб'єкт податкового права зокрема. Дійсно, правосуб'єктність і правовий статус є взаємопов'язаними, однак для того, аби представити чітку, системну структуру певного правового явища (у нашому випадку правового статусу суб'єкта), потрібно йти іншим шляхом, уникати повторів, дублювання.

Так, загальновизнаним є підхід, відповідно до якого ознаками фізичної особи як суб'єкта права (суб'єкта правовідносин) є її правосуб'єктність, змістом якої охоплюється правоздатність і дієздатність. Саме через сукупність названих властивостей розкривається характеристика фізичної особи як суб'єкта права загалом і податкового права зокрема. Правосуб'єктність— це здатність особи бути суб'єктом права. Суб'єкт права саме через наявність правосуб'єктності стає здатним бути учасником правовідносин. При цьому розрізняють загальну, галузеву і спеціальну правосуб'єктність. Загальна — це здатність особи бути суб'єктом права в межах певної правової системи (наприклад, правової системи України); галузева — здатність особи бути

суб'єктом тієї чи іншої галузі прав, спеціальна – здатність особи бути учасником певного кола правовідносин у межах галузі права [75, с. 310].

Таким чином, констатуємо, що правосуб'єктність зумовлює становище особи в суспільстві, є гарантією стабільності її правового статусу, передумовою реалізації її прав і обов'язків [75, с. 310]. Іншими словами, суб'єкт може набути правового статусу платника податків за умови юридичної можливості набувати права і обов'язки та потенційної здатності їх реалізовувати.

У цьому контексті не випадково А.В. Сліденко погоджується з тим, що, вступаючи у відповідні правовідносини, важливою характеристикою суб'єкта права та основою його правового статусу є правосуб'єктність – здатність мати права і обов'язки. Правосуб'єктність, пише науковець, становить принципову можливість бути суб'єктом певних правових відносин та є передумовою набуття відповідного правового статусу [192, с. 70; 191, с. 12, 13]. Отже, значення правосуб'єктності в нашому випадку полягає у тому, аби забезпечити через відповідний зв'язок наявність юридично значимих характеристик суб'єкта – платника податків, що дозволять йому набути певний податково-правовий статус.

Правосуб'єктність є певним правовим ланцюжком, пов'язуючим чинником між реальним суб'єктом – платником податків і його податково-правовим статусом. Саме за наявності необхідної сукупності ознак, що формують правосуб'єктність платника податків, останній може мати певні законні інтереси, володіти правами, набувати обов'язків, тобто мати відповідний податково-правовий статус. Тож правосуб'єктність виступає підґрунтям, або передумовою податково-правового статусу осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність.

Позначимо, що правосуб'єктність своїм змістом охоплює правоздатність і дієздатність. Правоздатність вказує на здатність суб'єкта права мати суб'єктивні права і юридичні обов'язки. Правоздатність притаманна усім суб'єктам права, хоча вони не обов'язково реалізують усі

належні їм права. Правоздатність фізичної особи виникає від її народження (у відносинах спадкування враховуються права ще не народженої дитини) і припиняється з її смертю (воля спадкодавця враховується та захищається і після його смерті). Усі фізичні особи мають рівну і повну (за обсягом) правоздатність, яка є невідчужуваною. Дієздатність – це здатність суб'єкта права своїми діями набувати прав та обов'язків та самостійно їх реалізовувати. Деліктоздатність – здатність особи самостійно нести юридичну відповідальність за вчинені нею правопорушення (делікти). Проте вона не має самостійного значення і може розглядатися як одна з характеристик дієздатності [75, с. 310].

Щодо включення до змісту правового статусу платника податків свобод, то ми цілком поділяємо твердження А.В. Сліденка, що свободи – це можливість особистого вибору і дій згідно із своїми інтересами, бажаннями і цілями. А це означає, що свободи не мають місце у податково-правовому регулюванні. Як правило, свободи мають диспозитивний зміст, що надає можливість вільного вибору варіанту поведінки, що найповніше забезпечує реалізацію суб'єктивних інтересів. Дійсно, відсутність свобод у складі правового статусу платника податків обумовлено перед усім імперативним методом правового регулювання податкових відносин, що передбачає обмеженість платника у власному волевиявленні, оскільки вони мають чітко дотримуватись положень законодавча. На користь такого міркування свідчать й думки, що термінологічні відмінності між юридичними поняттями «право» і «свобода» мають підґрунтям Декларацію прав людини і громадянина 1789 року і полягають у межах можливої поведінки особи та у механізмі державного гарантування. Так, згідно зі статтею 4 згаданої Декларації «свобода полягає у можливості робити все, що не шкодить іншому: таким чином здійснення ... природних ... прав кожної людини обмежено лише тими межами, які забезпечують іншим членам суспільства користування тими ж самими правами»[60]. Водночас, з огляду на режим податково-правового регулювання, вказане правило взагалі непритаманне податковому

законодавстві України. Тож, податково-правовий статус платників податків елементами має саме права, обов'язки та законні інтереси платників податків. Таким чином, свободи як складова податково-правового статусу платника відсутні [191, с. 15].

У той же час, законні інтереси мають охоплюватися змістом податково-правового статусу. Так, О.О. Шишов вказує, що суб'єктивне право надається платнику податків саме з метою реалізації його інтересу. Водночас, далі науковець констатує, що інтерес платника податків як прагнення платника податків спрямований на задоволення своїх потреб, отримання певного блага у сфері податкових правовідносин та поєднаний з можливістю в необхідних випадках скористатися заходами державного захисту, реалізується у вигляді юридичного дозволу, вираженого в об'єктивному праві, або такого, що впливає з його загального сенсу [214, с. 10, 11]. В.А. Вдовічен зазначає, що інтерес в податковому праві проявляється в прагненні суб'єктів податкових відносин шляхом вчинення законних дій, спрямованих на задоволення потреб, забезпечити захист своїх прав, отримання матеріальних та інших благ, і виконання обов'язків, які покладені на них Конституцією і податковим законодавством, і, відповідно до цього, виділяє інтерес, який притаманний платнику податків або державі. Автор пропонує його називати податково-правовим інтересом відповідного суб'єкта. [48, с. 51]. Загалом інтерес у податковому праві відображає складну взаємодію між суб'єктами податкових відносин, законодавцями та податковими органами, де різні сторони працюють для досягнення законодавчо визначених завдань і цілей в рамках встановлених нормативно-правових правил і обмежень.

М.В. Мірошніченко право особи визначає як юридичну форму реалізації її інтересів. І далі уточнює, що коли йдеться про право платника податків на вибір найбільш вигідного варіанта поведінки, зазначається, що воно є юридичною формою реалізації його правового інтересу, що полягає у його бажанні дотримуватись регламентованого правом найбільш вигідного алгоритму поведінки. Водночас правовий зв'язок інтересу та визначеного ним

права платника податків розкривається у тому, що відповідним правом визначається вибір альтернативного варіанта поведінки, а інтерес при реалізації цього права полягає у виборі найбільш «вигідного» варіанта поведінки. [104, с. 8, 55, 56]. Вкрай значущою наведена теза видається для платників податків, що здійснюють незалежну професійну діяльність.

Таким чином, ми підтримуємо позицію відповідно до якої законний інтерес платника податків становить собою не включені законодавцем до тексту норми права (у нашому випадку перед усім, Податкового кодексу України), але об'єктивно існуючі очікування, обґрунтовані сподівання платника податків з приводу всіх можливих аспектів публічних відносин з державою в особі контролюючих органів чи їх службових/посадових осіб як-то, але не виключно: на підставність заходів податкового контролю, податково-правового примусу, на правдивість чи достовірність результатів контролю, на дотримання процедур контролю тощо [191, с. 32] .

Властивості законного інтересу платника податків: це дозвіл, що має загальний характер; впливає із податково-правової норми; є прагненням, очікуванням платника до користування певним благом; його мета – задоволення потреб платника, які не зашкоджують Конституції і законам України, суспільним інтересам, іншим загальноправовим засадам; є самотійним об'єктом судового захисту; відсутність зустрічного обов'язку суб'єкта; відсутність: а) прямих, законодавчо встановлених, гарантій для його реалізації. законний інтерес існує поряд із суб'єктивним правом у правовому статусі платника і становить собою не включені законодавцем до тексту податково-правової норми, але об'єктивно існуючі очікування, обґрунтовані сподівання платника податків з приводу всіх можливих аспектів публічних відносин з державою в особі контролюючих органів чи їх службових/посадових осіб. Він не може бути безпосередньо визначений у об'єктивному праві, адже тоді за формою набуває характеристик суб'єктивного права платника. Застосування при формулюванні податково-правової норми слова «інтерес» не може вважатися визначеністю у

об'єктивному праві. Тому законні інтереси виражаються через дозволеність, сподівання, очікування, що витікають із загального змісту податкового права, ґрунтуються на відповідних податково-правових нормах [191, с. 61].

Наступне зауваження щодо змісту податково-правового статусу стосується аргументації не включення чи включення до його змісту відповідальності, резидентства, правового режиму, об'єкта оподаткування.

Ми поділяємо точку зору, відповідно до якої відповідальність не є елементом податково-правового статусу платника податків. Юридична відповідальність полягає у застосуванні до особи державного примусу у разі порушення нею норм чинного законодавства. Це своєрідний обов'язок суб'єкта правовідносин нести покарання, зазнавати санкцій, що передбачені правовими нормами, які застосовуються компетентними органами за вчинення протиправного діяння. Так, платник податків повинен дотримуватися законодавчих норм і приписів, встановлених законодавцем, і координувати свою поведінку відповідно до цих норм, а при їх порушенні застосовуються різного роду заходи відповідальності [191, с. 14].

Говорячи про резидентство, що цей чинник безумовно впливає на змістовне наповнення правового статусу платника податку, у тому числі й осіб, що провадять незалежну професійну діяльність. Це формалізується через те, що ще однією ознакою правового статусу платника податку є його резидентська характеристика. Очевидно, що на обсяг податкового обов'язку платника податку впливає «резидентність» особи, бо статус податкового резидента передбачає обов'язок сплати податків з усіх доходів, отриманих фізичною особою незалежно від джерел їхнього походження, тоді як нерезидент буде оподатковувати тільки дохід, джерело походження яких – відповідна держава [101, с. 5].

Традиційно податкове резидентство визначається як приналежність фізичної або юридично особи до податкової системи тієї чи іншої держави. При цьому виокремлюють два критерії, що визначають його – принцип резидентства і принцип територіальності. Ці мірила мають взаємний зв'язок,

а зважаючи на відповідний конкретний податковий платіж можуть окремо чи воедино впливати на визначення належності суб'єкта до певного групування платників даного виду податку [50, с. 352]. За слушними словами О.В. Кузнецової, в теорії податкового права зв'язок особи (як фізичної, так і юридичної) з державою визначається за допомогою двох критеріїв – територіальності та резидентства. Критерій територіальності передбачає, що держава має право встановлювати на власній території будь-які податки і збори та стягувати їх з будь-яких осіб, що знаходяться на цій території або отримують на ній доходи [47, с. 89-91; 64, с. 552-554] .

Критерій резидентства визначається як особливий економіко-правовий зв'язок особи з певною країною, яка дозволяє поширювати податкову юрисдикцію (фактичний обсяг повноважень держави у сфері оподаткування на її території та відносно об'єктів, пов'язаних з нею) цієї країни на зазначену особу, згідно з яким вона зобов'язана нести податковий обов'язок зі сплати податків та зборів незалежно від місцезнаходження або джерела отримання доходів [47, с. 89-91] .

Відповідно до пункту «в» підпункту 14.1.122 пункту 14.1 статті 14 Податкового Кодексу України нерезидентами є фізичні особи, які не є резидентами України, а резидентами – фізичні особи, що відповідають таким критеріям: а) мають місце проживання в Україні; б) у разі якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; в) якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні; г) у разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року; д) достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих

інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності; е) якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення цього підпункту, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України; є) якщо всупереч закону фізична особа - громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування цим податком така особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном, передбаченого цим Кодексом або нормами міжнародних угод України; ж) достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України у порядку, встановленому цим Кодексом, або її реєстрація як самозайнятої особи (пункту «в» підпункту 14.1.213 пункту 14.1 статті 14 Податкового Кодексу України) [110]. Тож податкове резидентство як приналежність суб'єкта податкових правовідносин до податкової системи конкретної держави, впливає на змістовне наповнення правового статусу платників податків, є кваліфікується нами як умова набуття останнього. Іншими словами податкове резидентство є не внутрішнім, а зовнішнім чинником.

Правовий режим і правовий статус платника податків як системоутворюючі категорії податкового права також знаходяться у тісному взаємозв'язку, але вони не є тотожними, співпадаючими. Більше того, правовий режим навряд чи можливо включати до змісту правового статусу платника податків. Річ у тім, що правовий режим – це не принцип правового статусу вказаних осіб, його скоріш за все доречніше характеризувати лише як умови і порядок для набуття ними правового статусу на території держави, яка реалізує свій податковий суверенітет. Фактично правовий режим не визначає прав і обов'язків платників податків, а за своєю суттю означає лише створення відповідних рівних умов для їх участі у податкових відносинах. Іншими словами, сутність правового режиму в контексті визначення податково-правового статусу платників податків, що здійснюють незалежну професійну

діяльність, полягає не стільки в конкретних правах і обов'язках, що є змістом правового статусу такого, скільки в принципах і підходах до їх формування [196, с. 17], у визначенні характеру взаємодії держави і платників податків. Отже, правовий режим впливає на правовий статус не як внутрішній, а як зовнішній чинник. Тож його можна схарактеризувати як умову визначення правового статусу платника податків.

Ще раз наголосимо, що ми вважаємо широкий підхід до окреслення змісту податково-правового статусу платників податків не конструктивним. І ще одним аргументом на користь нашої позиції може виступати той факт, яким чином відбувається формування такого статусу у законодавстві. Наприклад, звернемо увагу на різні суб'єкти фінансових правовідносин, а саме: у нормах Податкового кодексу України для окреслення правового статусу платників законодавець використовує категорії «права та обов'язки», а контролюючих органів – «функції, права і обов'язки»; у Бюджетному кодексі України не використовуються такі поняття, як права, обов'язки, повноваження при характеристиці правового статусу, приміром, бюджетних установ чи розпорядників бюджетних коштів. З цього приводу вірно зазначає О.В. Макух, коли, враховуючи множинність учасників фінансових правовідносин, констатує, що правовий статус кожного з них деталізується окремим нормативно-правовим актом. Тож вчена цілком справедливо резюмує, що виділення повноважень (так само, як завдань і функцій) окремими складниками правового статусу відповідного суб'єкта правовідносин є недоцільним, зважаючи на те, що в їх основу покладено права і обов'язки [98, с. 244].

Підтримуючи наведену позицію, ми будемо виходити із того, що правовий статус суб'єктів податкових правовідносин, і зокрема платників податків, визначається як сукупність прав, обов'язків і законних інтересів суб'єктів податкового права, якими є й платники податків [75, с. 342]. На наше переконання саме через ці елементи формуються: по-перше, вектори взаємодії суб'єкта у відповідних податкових відносинах, які набувають через їх

регламентацію нормою податкового права, правових відносин; по-друге, певний стан особи стосовно інших суб'єктів податкових правовідносин; специфіка правового становища суб'єкта – платника податків виходячи із певних індивідуальних характеристик. Не випадково С.Д. Гусарєв наголошував, що феномен правового статусу особистості визначає співвідношення особистості та права[59, с. 39]. Йдеться про обсяг прав та обов'язків, які особа може реалізовувати, за умови встановлення державою певних меж діяльності суб'єкта, щоб забезпечити гармонійне співіснування всіх членів суспільства. Окрім того позначається становище особи стосовно інших суб'єктів, і залежно від індивідуальних чи типових її властивостей у праві відображається повнота правового становища особистості, його певна уніфікація або обмеження.

1.2. Незалежна професійна діяльність та дохід, отриманий від її здійснення як об'єкт оподаткування

Вже не перший рік Україна знаходиться на шляху перманентної трансформації податкової системи, удосконалення правового регулювання податкових відносин з урахуванням євроінтеграційних процесів. Цей шлях супроводжується пошуком оптимальних моделей оподаткування, за яких можливо забезпечити баланс публічних і приватних інтересів, і при цьому повною мірою реалізувати завдання по своєчасному наповненню публічних фондів грошовими коштами, що надходять від сплати податків і зборів. Перегляду і коригуванню підлягають підходи до оподаткування різних видів доходів, а значить і змінам піддаються й правові механізми відповідних податків і зборів. Прямуючи цим вектором, на порядку денному постає питання перегляду, побудови по-новому і впровадження новаторських підходів до оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності.

У контексті нашого дослідження резонно постає питання, що становить собою незалежна професійна діяльність, чи має бути і як що так, то яким чином мають бути сформовані особливості стосовно оподаткування для виокремлення незалежної професійної діяльності із всього різноманіття видів людської діяльності. Для відповіді на поставлені запитання вважаємо за потрібне зупинитися на розгляді підходів до характеристики об'єкта оподаткування, підстав для виокремлення певних видів діяльності у якості об'єкта оподаткування, критеріях виділення тих видів діяльності, з якими пов'язуються загальні і спеціальні режими оподаткування.

Справа у тому, що сама незалежна професійна діяльність в українському податковому законодавстві не визначена окремим об'єктом оподаткування, рівно як ми не знайдемо у чинному законодавстві (як податковому, так й іншо-галузовому) визначення поняття «незалежна професійна діяльність». При цьому у науковій літературі можна зустріти твердження, що в податково-правовому сенсі навряд чи може цікавити визначення та дослідження змісту незалежної професійної діяльності. Зокрема так пише С.С. Іванова, міркуючи про незалежну професійну діяльність як критерій виокремлення самозайнятих осіб серед зобов'язаних учасників податкових відносин [77, с. 53].

На наш погляд такий підхід навряд чи можливо підтримати. Це пов'язано перш за все із, принаймні, трьома факторами, адже визначення розглядуваного поняття суттєво впливає: по-перше, на податково-правовий статус платників, які провадять таку діяльність; по-друге, на формування правових механізмів тих податків, сплата яких обумовлена здійсненням такої діяльності; можливість запровадження спеціальних правових режимів, обумовлених специфікою певної професійної діяльності.

Будь-якій особі, яка має намір здійснювати господарську діяльність або іншу, приміром, професійну, діяльність важливо позначити як економічні, так й правові наслідки її провадження. І вже на етапі наміру це важливо, адже є вірогідність того, що певна сфера діяльності має відповідну державну

підтримку, що може виражатися або загалом в можливості застосування спеціальних податкових режимів, або в можливості застосування певних податкових пільг при сплаті податків, або навпаки – бути додатковим тягарем з огляду на необхідність здійснення спеціального обліку чи встановлення граничних (підвищених) ставок податків тощо. Тут доречно згадати про складність податкового права, яка як і складність відносин комерції, до регулювання яких воно застосовується, є такою, що експотенціально підвищується, здійснюючи все більший тиск на платників податків, та інших суб'єктів податково-правових відносин [25]. Тож в податково-правовому сенсі вкрай вагомим є визначення та дослідження змісту незалежної професійної діяльності, з урахуванням чого надалі будувати правове обарвлення оподаткування.

Так, сьогодні аналіз національного податкового законодавства дозволяє констатувати, що всі особливості, пов'язані із реалізацією податкових відносин особами, які таку діяльність здійснюють, і відповідно отримують дохід від такої діяльності, окреслюються доволі складним і протирічним шляхом. По-перше, відбувається введення у застосування таких категорій як «самозайняті особи», «незалежна професійна діяльність» без належного, чіткого їх законодавчого визначення. По-друге, наділення певних осіб спеціальним податково-правовим статусом, особливості якого можна висвітлити завдяки системному підходу, через системний аналіз профільного, тобто такого, що регулює певний вид професійної діяльності, і податкового законодавства. По-третє, закріплення відмінних від загального підходів до оподаткування доходів, які отримують такі суб'єкти. Тож ще раз підкреслюємо величезну практичну потребу щодо розуміння змісту поняття «незалежна професійна діяльність» і характеристику податково-правових наслідків, пов'язаних із її здійсненням.

Ми вже звикли до тези, яка останніми роками висловлюється на шпальтах багатьох видань, що для законодавця, і особливо правозастосовця, а значить і дослідника, вкрай важливим є питання визначення правових

категорій та понять. Не випадково С.О. Бондаренко підкреслює, що формування понятійного апарату є одним із найскладніших та найважливіших завдань. Традиційно термін «поняття» тлумачиться як логічна оформлена загальна думка про предмет, як одна з форм мислення, результат узагальнення суттєвих ознак об'єкта дійсності; розуміння чого-небудь, що склалось на основі певних відомостей або власного досвіду [51, с. 863]. Тобто визначення понять у процесі того чи іншого дослідження надає можливість передати власне розуміння тієї чи іншої категорії, встановити її сутність та допомагає уникати багатозначності й різного трактування [43, с. 209], а переходячи в площину правозастосування і правотворення – встановлення її сутності допомагає уникати багатозначності й різного трактування у практичному аспекті.

Визначити поняття, пише О.О. Дмитрик, значить здійснити процес розкриття його змісту, указати на його істотні ознаки. Істотною визнається ознака, яка обов'язково належить предмету (явищу), без якої він існувати не може, і виражає конкретну природу предмета (явища), і цим відмежовує його від предметів (явищ) інших видів і родів [63, с. 12]. Очевидно, що вірно, а значить за законами логіки, сформульовані поняття допомагають уникнути непорозумінь, різного тлумачення, невизначенності, що можуть виникати під час певної розумової, аналітичної діяльності. Особливу важливість мають точність і узгодженість відповідних правових понять і категорій, що стосується оподаткування, аби вони застосовувалися за належною інтерпретацією, без спричинення неоднозначного тлумачення, що призводить до виникнення податкових конфліктів та спорів.

Чіткість і зрозумілість термінів – це давнішня і болюча проблема для українського податкового законодавства. Вона на порядку денному стоїть доволі довгий час: починаючи із прийняття закону «Про систему оподаткування»[169], «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [165],

Податкового кодексу України[110], так і до нині. Однак, вирішення цієї проблеми не є доволі складним.

Таким чином підсумуємо, що з метою належного формулювання понять, що застосовуються при податково-правовому регулюванні в цілому, і щодо оподаткування в сфері незалежної професійної діяльності, потрібні такі загальнометодологічні концепти: чіткість і зрозумілість (що означає відповідність їх сенсу загально прийнятим семантикам, відсутність у змісті метафоричних або неоднозначних слів, що спричиняють різну інтерпретацію, відповідність принципам податкового законодавства); співмірність (обсяг визначення терміна має бути відповідним і таким, що співпадає із обсягом термінів, через які він визначається); відсутність визначення через самого себе (поняття, що визначається, не має повторюватися при формулюванні визначення, воно має бути самостійним і не містити елементів, що приводять до повторення поняття, що визначається). Виходячи із цих концептів ми позначимо, яке смислове навантаження законодавець покладає на такий термін як «незалежна професійна діяльність», чи вважається така діяльність об'єктом оподаткування.

Навряд чи треба сперечатися із тим, що визначення поняття «об'єкт оподаткування» є одним з найпринциповіших аспектів як в регулюванні правового механізму податку в цілому, так і у встановленні будь-якого платежу податкового характеру. Така вагомість зумовлюється двома моментами. По-перше, без його закріплення не може бути цілісного податкового механізму, і будь-який законодавчий акт з окремого податку стає нелогічним без відповідної статті стосовно цього. По-друге, саме з об'єктом оподаткування пов'язується юридичний факт, який обумовлює виникнення й дію відповідних податкових правовідносин [178, с. 58].

Вже не один рік вчені-фіансисти відмічають той факт, що правове регулювання об'єкта оподаткування в Україні далеке від досконалості і вирізняється непослідовністю і неточністю. Чинне законодавство не містить родового визначення об'єкта оподаткування, а тільки закріплює перелік

можливих його різновидів, який не є вичерпним. Так писала А.С. Дубоносова майже п'ятнадцять років потому [70, с. 21]. Дійсно, такий стан справ спостерігався і у період дії Закону України «Про систему оподаткування», у статті 6 якого було закріплено, що об'єктами оподаткування є доходи (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митна, або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені в законах України про оподаткування [169]. Не набула позначена проблема належного вирішення й після набуття чинності у 2010 році Податковим кодексом України [110], і, навіть у більш, ніж тринадцятирічний життєвий цикл цього кодексу, адже стаття 22, що має назву «Об'єкт оподаткування» не піддавалася змінам за цей час. Тож відповідно до цієї статті об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [110].

Таку ситуацію ще й дотепер можна кваліфікувати як один із багатьох недоліків правового регулювання податкових відносин в нашій державі, адже ми не бачимо системного вирішення питання, і зокрема, безпосереднього визначення поняття «об'єкт оподаткування», указівку на ознаки розглядуваного поняття, а спостерігаємо лише певний перелік того, що може вважатися таким об'єктом. При цьому цей перелік є відкритим, а ті предмети, що там називаються, також позначаються без відповідного належного визначення.

І тут виникає доречне питання: до чого такий підхід може призвести, чи може саме така регламентація обумовити виникнення певних проблем у правотворенні і правозастосуванні. Як видається, відповідь тут очевидна. Така ситуація має негативні наслідки. Це пов'язано із тим, що неоднозначність у визначенні об'єкта оподаткування призводить до проблем на практиці при

трактуванні змісту певних понять; можуть використовуватися різні класифікації об'єктів оподаткування, що створює плутанину і ускладнює порівняння; деякі види об'єктів оподаткування можуть залишатися неохопленими податковим законодавством або бути недостатньо розробленими, що призводить до виключення певних операцій або до можливості уникнення оподаткування, особливо у нинішній епосі, технологічній та такій, що швидко змінюється, можуть виникати нові види діяльності або операції, які потребують оподаткування, але можуть залишатися недооціненими або не включеними до податково-правових норм; недоліки визначення об'єкта оподаткування можуть призводити до суперечок з іншими правовими поняттями або категоріями, які пов'язані з податковими правовідносинами; недоліки в правовому врегулюванні об'єкта оподаткування можуть призводити до неузгодженості з міжнародними стандартами і змушувати країни до додаткових зусиль для вирішення податкових спорів.

При цьому, об'єкт оподаткування – це системоутворююча категорія в податковому праві, що визначає предмет оподаткування, тобто те, що підлягає оподаткуванню. Це можуть бути різноманітні об'єкти, такі як доходи, товари, послуги, майно або інші види активів. Важливо зазначити, що об'єкт оподаткування може відрізнятися залежно від конкретного податку.

Переходячи безпосередньо до предмета нашого дослідження позначимо, яким чином український законодавець підходить до визначення об'єкта оподаткування у доволі специфічній сфері: здійснення певних видів професійної діяльності.

Науковці неодноразово підкреслювали, що перед законодавцем завжди при виробі того, що буде підлягати оподаткуванню, постає серйозна проблема. Виходячи із необхідності дотримання принципу фіскальної достатності законодавець намагається віднайти різні варіанти для того, або забезпечити наповнення публічних фондів коштами від сплати податків. При цьому, як вірно зазначила А.С. Дубоносова, економічні, суспільні умови, а також розвиненість фінансової техніки в сукупності визначають вибір об'єктів

оподаткування. Може скластися така ситуація, за якої недостатній рівень розвитку економічних і суспільних відносин не дозволить з огляду на об'єктивні причини вдатися до економічно вірного вибору об'єкта оподаткування і це у підсумку зумовить появу специфічних об'єктів оподаткування і досить своєрідних податків (податку на бороди, податку на вікна тощо) [70, с. 36]. До цього додамо й думку О.О. Дмитрик і О.В. Макух, які підкреслювали, що «побудова податкової системи, кількість податків і їх ставки не мають залежати виключно від необхідних державі і територіальним громадам доходів. Очевидно, що на цей процес впливають й інші фактори, адже оподаткування не може бути довільним. Позначити їх – вкрай важливе і не просте завдання. Справа у тому, що податок є одночасно юридичною й економічною категорією. Це означає, що встановлення податків має відбуватися на економічному підґрунті, тобто з огляду на ті економічні закони, що діють в суспільстві. І тут постає доволі складне питання: яким чином і на яких саме економічних засадах має ґрунтуватися оподаткування, і чи можуть і мають такі засади бути закріплені у податково-правових нормах» [6]. Підтримуючи наведені тези позначимо, що на сьогодні немає об'єктивних причин для того, аби незалежна професійна діяльність визначалась об'єктом оподаткування. І ось чому.

Ми поділяємо точку зору, що найбільш рельєфно економічна основа податку проявляється в економічній вигоді, яка виникає при збільшенні матеріального або майнового стану особи та означає приріст матеріальних благ в порівнянні з проведеними для цього витратами. Саме тут криється проблема стосовно того, яким чином це явище дотичне до оподаткування. Звісно, економічна вигода повною мірою втілюється лише в категорії чистого доходу та прибутку, як об'єкта оподаткування. Водночас ми доволі часто спостерігаємо, що наявність прямої економічної вигоди у платника – не обов'язкова умова економічної основи податку. Будь-який об'єкт оподаткування має передбачати можливість формування вартісного еквівалента. Об'єктами оподаткування повинні бути ті об'єкти, що мають

економічний потенціал, пов'язані із господарською діяльністю платника податку або належать платнику на праві власності, мають вартісний еквівалент та в окремих випадках можуть стати джерелом податку [70, с. 36]. Навряд чи з цим необхідно сперечатися. Дійсно, важливим є акцент саме на економічній основі, що буде базисом стосовно оподаткування. Саме тут можливі варіанти у виборі того, що має оподатковуватися, яким чином надавати правове оформлення тим випадкам, які будуть різнитися від загального порядку, що робити із різними за своєю сутністю вилами діяльності, у яких задіяні особи, що оподатковувати – безпосередньо діяльність, чи її результат, виражений у прибутку чи доході суб'єкта. Що робити у тих випадках, коли об'єкт оподаткування має зв'язок із тими предметами, що мають іншу природу економічного потенціалу, а саме вони пов'язані із іншою діяльністю, що законодавством не відноситься до господарської діяльності?

Як вбачається, максимальне врахування законодавцем саме такої вимоги, як наявність економічної основи податку, забезпечує належний, економічно виправданий вибір об'єктів оподаткування. На це звертають увагу й інші науковці [6]. Проте економічно виправданий вибір об'єкта оподаткування – не єдина умова законності його встановлення. Важливим завданням вважається забезпечення визначеності та закріплення як безпосередньо об'єктів оподаткування, так і інших елементів правового механізму податку в податковому законодавстві. Тож зупинимось на аналізі позначених питань.

Очевидно, що підходи до визначення об'єктів оподаткування можуть змінюватися з часом залежно від різних умов, приміром, економічних, фінансової, податкової і соціальної політики уряду та ін. Утім незалежно від змінних факторів у об'єкта наявні характеристики, що мають бути присутні завжди. А.С. Дубоносова зазначає, що для чіткого формулювання поняття “об'єкт оподаткування” треба розглядати об'єкт оподаткування як системну категорію, що має наступні ознаки.

1). Матеріальний характер, що обумовлює наявність у нього певних ознак (кількісних, вартісних, фізичних або інших), які дають змогу ідентифікувати та виділити для цілей оподаткування певні об'єкти з числа інших.

2). Зовнішнє вираження, яке представлено в таких формах:

грошовий – доходи, вартість реалізованих товарів (продукції) тощо;

натуральний (природні ресурси, транспортні засоби, об'єкти нерухомості тощо).

3). Належна правова форма закріплення, тобто об'єкт оподаткування має бути законодавчо визначеним на рівні родової норми загального податкового закону та деталізований на рівні спеціального податкового нормативно-правового акта щодо конкретного податку.

4). Об'єкт оподаткування має бути економічно обґрунтованим, виступати економічною основою податку.

5). Зв'язок із платником податку (приналежність такого об'єкта на праві власності) або з його господарською діяльністю.

6). Об'єкт оподаткування формує у платника платника податків податковий обов'язок та обумовлює реалізацію всіх складових податкового обов'язку. Обчислення та сплата податку можливі лише за наявності об'єкта оподаткування .

7). Об'єкт оподаткування виражається через базу оподаткування, що має однорідний характер, може бути предметом обліку та являє собою кількісну характеристику об'єкта. У свою чергу база оподаткування, завдяки своїй здатності до обліку та виміру, містить масштаб та одиницю оподаткування (фізична, вартісна та інші характеристики об'єкта). В окремих випадках один об'єкт оподаткування може мати декілька баз оподаткування. Іншими словами, точна вартісна, фізична або інша характеристика відповідного об'єкта оподаткування може виступати базою оподаткування для різних податків. Одній базі оподаткування повинен відповідати один масштаб оподаткування [70, с. 68-69].

Таким чином, перед усім йдеться про наявність матеріальної і правової форми – що означає здатність проявлятися у конкретних діях тощо. Це дозволяє ідентифікувати та категоризувати його для податкового обліку. Наприклад, доходи, майно, послуги, операції, права тощо можуть виступати як об'єкти оподаткування через свою матеріальну чи правову природу. Далі, це обліковість – можливість бути вимірюваним та обліковуваним у визначених об'єктом податку одиницях. Фізичною характеристикою об'єкта оподаткування є його здатність бути підрахованим, вимірним, зваженим, мати об'єми, кількість, параметри, технічні та інші відомості. Так, якостями об'єктів оподаткування можуть служити такі його параметри, як строк використання об'єкта, місце його розташування (щодо майнових об'єктів) тощо.

Наступна властивість – визначеність. Об'єкт має бути точно визначено у законодавстві. Податковий кодекс чи інші правові акти мають чітко визначати, що підлягає оподаткуванню. Правова допустимість – юридично допустимим для оподаткування згідно з законодавством країни. Деякі види діяльності або об'єкти можуть бути звільнені від оподаткування або не підлягати йому з інших причин. І на останок зазначимо про вартісну характеристику об'єкта оподаткування - це здатність об'єкта бути оціненим, бути вираженим в певному грошовому еквіваленті, вартість реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг).

Як ми зазначили, при виборі об'єкта оподаткування перед усім виходять із принципу фіскальної достатності, до якого обов'язково має додаватися принцип економічної основи податку. Однак, це не всі принципи, які мають стати підґрунтям. Тож ще одне важливе питання, на якому варто зупинитися, це принципи визначення об'єкта оподаткування [45].

Сьогодні у статті 4 Податкового кодексу України закріплено наступні принципи: загальність оподаткування, рівність усіх платників, недопущення будь-яких проявів дискримінації, невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства,

презумпція правомірності рішень платника податку, фіскальна достатність, соціальна справедливість, економічність оподаткування, нейтральність оподаткування, стабільність, рівномірність та зручність, єдиний підхід до встановлення податків і зборів [110]. Водночас для розглядуваної площини одразу згадуємо про правову визначеність. Конституційний Суд України на нього неодноразово звертав увагу. Об'єкт оподаткування повинен бути чітко та однозначно визначений у податковому законодавстві. Це забезпечує прозорість та уникнення будь-якої невизначеності або розбіжностей в трактуванні поняття об'єкта оподаткування

Наступний принцип – принцип економічного обґрунтування податку (принцип економічної доцільності, економічної основи, економічної обґрунтованості, економічності). Відповідно до його змісту об'єкт оподаткування повинен бути перед усім економічно обґрунтованим і сприяти досягненню фінансових цілей держави. Це означає, що об'єкт оподаткування повинен бути належним чином вибраним, щоб забезпечити достатні надходження до бюджету без надмірного навантаження на платників податку. Окрім того, об'єкт оподаткування повинен бути належним чином пов'язаним з економічною та соціальною діяльністю платника податку. Це означає, що об'єкт оподаткування повинен відображати реальні доходи, видатки або інші фактори, які підпадають під оподаткування. Тож абсолютно коректний акцент, зроблений Я.В. Поліщук про важливість розгляду потенційних можливостей та економічного впливу при виборі та закріпленні об'єкта оподаткування в податковому законодавстві [112, с. 109]. Об'єкти оподаткування повинні бути обрані таким чином, щоб оподаткування було ефективним і забезпечувало збирання достатніх податкових надходжень для фінансування державних потреб. Окрім того, вони повинні мати певний економічний потенціал, щоб приносити доходи у державний бюджет, і водночас не накладати надмірний фінансовий тягар на платників податків, стимулювати певні види економічної активності платників.

Принципи справедливості і рівності. Оподаткування повинно бути розподілено рівно і справедливо між різними платниками податків [45, с. 51-70; 211, с. 75- 109]. Це означає, що податки повинні бути сплачувані у відповідності до здатності платників і не створювати непропорційне навантаження на окремі групи населення чи економічні сфери. Справедливість також включає у себе ідею того, що податкова система повинна бути справедливою з точки зору розподілу податкового навантаження, тобто платники податків з вищими доходами можуть бути обкладені вищими податками, але це має бути збалансовано і справедливо. Іншими словами йдеться про збалансоване оподаткування, що передбачає розподіл податкового навантаження між різними видами податків та сферами економіки. Це допомагає уникнути перевищення податкових обов'язків у певних груп населення або галузях бізнесу. До цього додамо економічну справедливість – забезпечення рівних можливостей, захисту вразливих груп та вирівнювання нерівностей у суспільстві через систему оподаткування.

Принцип ефективності – концепція, згідно з якою податкова система повинна бути спрямована на досягнення максимальної ефективності у збиранні податків та використанні податкових надходжень. Цей принцип обумовлює вибір об'єкта таким чином, щоб забезпечити ефективне адміністрування платежів, що входять до податкової системи. Це включає в себе здатність до збору, контролю та адміністрування податків з мінімальними витратами.

На перший погляд здається, що всі ці характеристики, ознаки, принципи дотримано, адже в українському податковому законодавстві виокремлено як об'єкт оподаткування не сама незалежна професійна діяльність, а приміром, дохід, отриманий від її здійснення (стаття 178 Податкового кодексу України [110]). Однак, коли ми починаємо з'ясовувати, що собою становить така діяльність як джерело податку, в чому її відмінність від інших видів діяльності, які здійснює платник і за які отримує дохід, виникають певні складнощі. І тут в контексті нашого дослідження резонно постає питання,

яким чином і чи доречно виокремлювати певні види діяльності, які обумовлюють застосування окремих правил оподаткування, за якими критеріями виокремлювати ті види діяльності, з якими будуть пов'язуватися відмінні від загального підходи до оподаткування.

Як ми вже зазначали, сама незалежна професійна діяльність в українському податковому законодавстві не визначена окремим об'єктом оподаткування, що є цілком доречно і обґрунтовано з економічної точки зору. Водночас всі особливості, пов'язані із реалізацією податкових відносин особами, що таку діяльність здійснюють, окреслюються доволі суперечливим шляхом. По-перше, через закріплення відмінних від загального підходів до оподаткування доходів, які отримують такі суб'єкти, тобто встановлення окремих правил для оподаткування доходів від зайняття незалежною професійною діяльністю. По-друге, через наділення осіб спеціальним податково-правовим статусом, пов'язаним із здійсненням такої діяльності. При цьому такий статус суб'єктів, пов'язано із статусом інших, а саме: самозайнятих осіб. Цей факт передбачає з'ясування визначення таких понять як «самозайняті особи».

Спочатку встановимо, що собою становить самозайнятість як вид суспільної діяльності, а далі перейдемо до характеристики незалежної професійної діяльності. У загальному розумінні термін «самозайнятість» тлумачиться як одна з форм трудової зайнятості, що передбачає самостійну організацію власної трудової діяльності, на власний розсуд вирішення питання про використання вигод від цієї діяльності та несення всіх пов'язаних із нею ризиків [193, с. 455] .

Показово, що такий вид діяльності властивий не лише для України, він використовується в інших країнах. У Європейській системі рахунків самозайнятість має таке тлумачення: це комерційна діяльність, яка реалізується виключно власною робочою силою особи, яка працює на себе, а не від імені роботодавця чи за наймом. При цьому до такої категорії включено працівників, які мають трудові відносини поза наймом, і неоплачувані сімейні

працівники [72] . При цьому як свідчать дослідження науковців, така діяльність у розвинутих країнах ЄС є найбільш продуктивним способом стабілізації, благополуччя при максимальному врахуванні індивідуальних потреб, здібностей, інтересів, досвіду тощо [74, с. 58-70] , є достатньо ефективним напрямом зниження безробіття за рахунок створення нових робочих місць, а також підвищення рівня життя населення [212, с. 187-189].

В Австрії поняття самозайнятості визначається відповідно до законодавства та правових норм, які регулюють трудові та підприємницькі відносини. Основний документ, який містить визначення поняття самозайнятості, - це Закон про самозайнятість та трудові відносини (Selbständigengesetz - SVG). Особи належать до цієї групи у разі: відсутності обов'язку отримання торгової ліцензії для здійснення індивідуальної підприємницької діяльності; роботи не за наймом; розповсюдження правил обов'язкового страхування відповідно до Закону про соціальне забезпечення для фрілансерів[26].

У Німеччині поняття самозайнятості також визначається через визначення у законодавстві, що регулює трудові та підприємницькі відносини. Основним документом, що містить визначення самозайнятості, є Кодекс соціального страхування (Sozialgesetzbuch - SGB) [22], а також Закон про оформлення самозайнятості (Gesetz zur Ordnung des Handwerks - HwO)[12]. Загалом, у Німеччині самозайнятість означає, що особа працює на власний ризик та власний облік, як підприємець, і не має статусу трудового співробітника.

Дійсно, у розповсюдженні й розвитку самозайнятості є великий сенс, адже фактично йдеться про сприяння утвердженню і подальшому розвитку саме соціальної держави. Звісно, відповідно до статті 1 Конституції України наша держава проголосила себе соціальною [87]. Тож Україна, як соціальна держава, має створювати умови для: зниження соціальної напруги у суспільстві; шляхом перерозподілу коштів через бюджети і позабюджетні фонди забезпечення прожитковим мінімумом соціально незахищених верств

населення; захисту від безробіття; соціального забезпечення за віком та інвалідності; збереження фізичного та духовного здоров'я нації; сприяння розвитку підприємництва, а також піднесенню певних сфер виробництва та ін. [202, с. 15]. Укріплення соціальної держави передбачає створення певних передумов, зокрема, відповідного суспільного стану, у межах якого забезпечуються соціально-економічні права людини і громадянина. Деякі науковці називають такий стан «соціальна безпека», яка дозволяє гарантувати сукупність умов, серед яких, з одного боку, наявність ознак правової держави – верховенства права, пріоритету прав людини і громадянина, законності, а з другого – відповідні економічні чинники, які дають змогу забезпечувати соціальні права громадян [57, с. 47; 58, с. 3-11; 189, с. 32-45]. До цього додамо, що в умовах постійної трансформації і перетворення різних сфер життєдіяльності суспільства, швидкого розвитку новітніх технологій, необхідності вправно адаптуватися до нових умов життєдіяльності держави і суспільства, саме самозайнятість через набуття нею властивостей свободи вибору, можливості досягнення фінансової і управлінської незалежності, відсутності підпорядкування, інноваційного, інтелектуального характеру здатна забезпечувати зростання України як соціальної держави.

Ми впевнені, що за цим є майбутнє, особливо у повоєнні роки, адже самозайняті особи здатні пропонувати інноваційні продукти та послуги, що можуть швидко змінити ринок в тих складних умовах, які спричинені повномасштабною російською агресією. Як наслідок, це може створювати робочі місця для інших людей, сприяючи економічному зростанню та зменшенню безробіття, забезпечуючи стабільні та високі доходи, які дозволять самозайнятим особам бути фінансово незалежним. Фактично таким чином це може допомогти поліпшити якість життя через збільшення доходів, створює можливість працювати за власним графіком і займатися тим, що цікавить, втілювати свої творчі ідеї, розвивати власні продукти та послуги, сприяти особистому росту, досягати власних цілей і мрій, будуючи бізнес, який відповідає їхнім цінностям і бажанням таких осіб. Окрім того розвиток

такої діяльності може включати соціальну відповідальність, зокрема через внесок в соціальні проекти, підтримку громади тощо.

Генезис розвитку правового закріплення поняття «самозайняті особи» досліджували В.О. Кузнєцова, Д.О. Жоравович, О.І. Жорнова та ін. Зокрема, В.О. Кузнєцова вказує, що в Україні вперше термін «самозайняті особи» був використаний у Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів), затвердженому Наказом Державної податкової адміністрації України № 80 від 19 лютого 1998 року, у пункті 1.14 якого вищевказані особи визначалися таким чином: «це платник податків – фізична особа, яка є підприємцем або здійснює незалежну професійну діяльність та не є найманою особою у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності» [115]. В аналогічному визначенні закріплювалося поняття самозайнятих осіб і в Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 року [163], з прийняттям якого зазначений вище наказ втратив чинність [90, с. 34].

Сьогодні визначення самозайнятої особи наведено у підпункті 14.1.266 пункту 14.1 статті 14 Податкового Кодексу України: це фізична особа – підприємець або особа, яка провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності [110]. Як бачимо, у наведеній нормі відсутнє безпосередньо визначення поняття «самозайнятість» або «самозайнята особа». Тож науковці логічно констатують, що нормативне закріплення відбувається через перелік видів діяльності, у яких фізична особа бере участь [73, с. 192]. Фактично, законодавець не окреслює ні ознак, які характеризували б статус самозайнятих осіб як платників податків, ні особливостей їх діяльності, що дозволили йому об'єднати саме цих фізичних осіб у вищевказану категорію [90, с. 34]. У той же час вказує на таку умову: така особа не має бути найманою в межах такої діяльності.

Поряд із тим акцентуємо увагу на тому, що термін «самозайнята особи» використовується й Законі України «Про зайнятість населення» від 5 липня

2012 року. У статті 4 цього нормативно-правового акту зазначено, що до самозайнятих осіб відносяться особи, які забезпечують себе роботою самостійно [157]. Ретроспективний аналіз цього закону свідчить, що саме таке тлумачення розглядуваного терміну було обрано на заміну поняттю «індивідуальна трудова діяльність» (йдеться про первісну редакцію Закону України «Про зайнятість населення» від 01.03.1991р. № 803-ХІІ [156]).

Щодо споріднених понять, то абз. 4 ч. 1 статті 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI міститься таке: «фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно» [159]. При цьому відповідно до статті 11 Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» такими особами вважалися особи, що займаються адвокатською, нотаріальною, творчою та іншою діяльністю, пов'язаною з отриманням доходу безпосередньо від цієї діяльності, члени фермерського господарства, особистого селянського господарства, якщо вони не є найманими працівниками. [159]. У 2015 році Закон «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» набув нової редакції, однак у його змісті залишилися такі терміни: «Особи, які забезпечують себе роботою самостійно займаються підприємницькою, адвокатською, нотаріальною, творчою та іншою діяльністю, пов'язаною з одержанням доходу безпосередньо від цієї діяльності, в тому числі члени творчих спілок, творчі працівники, які не є членами творчих спілок» (ч. 3 статті 19); « особи, які забезпечують себе роботою самостійно – займаються адвокатською, нотаріальною, творчою та іншою діяльністю, пов'язаною з отриманням доходу безпосередньо від цієї діяльності, члени фермерського господарства, особистого селянського господарства, якщо вони не є найманими працівниками» (ч. 3 статті 35) [154]. Надалі цей закон було неодноразово змінено, тож у підсумку з 2017 року

наведені положення із цього нормативно-правового акту було видалено (Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [155]).

Як бачимо, у двох наведених законах фактично йдеться про доволі схоже змістовне наповнення різних за термінологічним (семантичним) формулюванням термінів. Тож зважаючи на цей факт ми маємо констатувати, що наведений терміни «особи, які забезпечують себе роботою самостійно» і «самозайняті особи» є спорідненим, але не тотожним й щодо змісту незалежної професійної діяльності. Водночас самозайняті особи і є фактично особами, які забезпечують себе роботою самостійно.

Таким чином, термін «самозайняті особи» використовується доволі тривалий час без належного, однакового і чіткого визначення, що могло б мати наскрізний характер стосовно застосування у різногалузовому законодавстві. Водночас системний аналіз наведених законодавчих положень дозволяє констатувати, термін «самозайняті особи» своїм змістом охоплює чотири групи суб'єктів:

- особи, що забезпечують себе роботою самостійно (стаття 4 Закону України «Про зайнятість населення» [157; 156]);
- фізичні особи-підприємці (підпункт 14.1.266 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України [110]);
- особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність (підпункт 14.1.266 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України [110]);
- особи, що займаються адвокатською, нотаріальною, творчою та іншою діяльністю, пов'язаною з отриманням доходу безпосередньо від цієї діяльності, члени фермерського господарства, особистого селянського господарства, якщо вони не є найманими працівниками (стаття 11 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [159]).

Як що далі розглядати за принципами систематики на «род-вид» кожне із названих чотирьох категорій, то ми побачимо, що, приміром «особи, що забезпечують себе роботою самостійно» і «особи, що здійснюють незалежну

професійну діяльність» своїм змістом охоплюють осіб, що займаються адвокатською, нотаріальною, творчою та іншою діяльністю. А ознаками, що об'єднує ці чотири категорії осіб, є такі: (1) не належність таких суб'єктів до найманих у межах такої діяльності, а також (2) забезпеченість такими особами себе роботою самостійно. Це означає, що всі види діяльності самозайнятих осіб є такою формою зайнятості, за якої особа працює самостійно, без прямого підпорядкування або контролю з боку інших суб'єктів.

Вперше термін «незалежна професійна діяльність» був закріплений у Інструкції про Порядок обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів), що затверджений Наказом Державної податкової адміністрації України № 80 від 19 лютого 1998 року, у підпункті 1.14 якого було вказано: «незалежна професійна діяльність полягає в участі фізичних осіб у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній чи викладацькій діяльності, так само як діяльності лікарів (у тому числі стоматологів, зубних техніків), адвокатів, приватних нотаріусів, аудиторів, бухгалтерів, оцінювачів, інженерів чи архітекторів та помічників зазначених осіб чи осіб, зайнятих релігійною (місіонерською) діяльністю, іншій подібній діяльності за умови, якщо такі особи не є найманими працівниками чи підприємцями, які прирівнюються до найманої особи» [15]. Згодом це визначення отримало формалізацію у Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 [163], Інструкції про порядок відкриття та закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків - резидентів та нерезидентів, що затверджено постановою Правління Національного банку України від 12.11.2003 № 492[80], Податковому кодексу України[110], Порядку обліку платників податків і зборів та визнання такими, що втратили чинність, що затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 22.12.2010 № 979[113], Порядку обліку платників податків і зборів, що затверджено наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588[114]. Поняття «особи, які провадять незалежну професійну діяльність» було надано у Порядку формування та подання

страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.04.2015 № 435[117].

Показово, що термін «незалежна професійна діяльність» за роки свого існування було за змістом не змінним. Ще й до тепер воно таке: це участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, приватних виконавців, адвокатів, арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем (за виключенням випадку, передбаченого пунктом 65.9 статті 65 цього Кодексу) та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб ч. 2 підпункту 14.1.266 пункту 14.1 статті 14 Податкового Кодексу України [110].

Аналізуючи наведене формулювання С.С. Іванова вказує, що незалежна професійна діяльність передбачає наступу специфіку: вказує на активну поведінку; така активна поведінка стосується саме фізичних осіб; діяльність реалізується у особливих сферах: наукова, література, артистичне і художнє майстерство, викладання тощо; специфіка діяльності спричиняє необхідність спеціальних знань і навичок таких осіб (архітектори, лікарі, приватні виконавці, приватні нотаріуси, адвокати, аудитори, бухгалтери і т.д.); має певних обмеження, що містяться у : неможливості особи бути працівником у межах такої роботи, або набути статус підприємця; можливості використання найманої праці не більше ніж чотирьох фізичних осіб [77, с. 54]. В цілому ми поділяємо наведене твердження і додамо, що дотичність до специфічних напрямків діяльності, належність до переліку професій, які визначені підпункті 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України [110], обумовлює необхідність дотримання законодавства, що регулює конкретний вид професійної діяльності.

Грунтовний аналіз наведеного підходу засвідчує, що цим терміном поєднано різні види діяльності, при цьому вони за своєю сутністю є вкрай відмінними. Приміром, у закріпленому переліку вказано такі види діяльності, які ні в якому разі не передбачають поєднання, одночасне здійснення підприємницької, господарської діяльності. Такою є, наприклад, діяльність нотаріусів, приватних виконавців. Відповідно до ч. 4 статті 3 Закону України «Про нотаріат» нотаріус не може займатися підприємницькою, адвокатською діяльністю, бути засновником адвокатських об'єднань, перебувати на державній службі або службі в органах місцевого самоврядування, у штаті інших юридичних осіб, а також виконувати іншу оплачувану роботу, крім виконання функції медіатора, викладацької, наукової і творчої діяльності, а також діяльності у професійному самоврядуванні нотаріусів [161]. За приписами ч. 3 статті 18 Закону України «Про органи та осіб, які здійснюють примусове виконання судових рішень і рішень інших органів» приватний виконавець під час здійснення своєї діяльності не може займатися іншою оплачуваною (крім викладацької, наукової і творчої діяльності, діяльності арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора), інструкторської та суддівської практики із спорту та роботи в органах Асоціації приватних виконавців України) або підприємницькою діяльністю [162]. Що стосується інших видів – діяльності лікарів, адвокатів, інженерів, архітекторів та інших, то такої заборони у чинному українському законодавстві немає.

Окрім того, для здійснення певних видів діяльності, які віднесено до кола незалежної професійної діяльності, потрібні спеціальні документи, сертифікація чи ліцензування. Знову ж таки, ця вимога не стосується абсолютно всіх суб'єктів, що перераховані як такі, що провадять незалежну професійну діяльність. Тож, фактично йдеться про належність до відповідної професії, що має засвідчуватися спеціальним свідоцтвом або довідкою, що видається відповідною інституцією або органом державної реєстрації. Це обумовлює сувору необхідність дотримуватися профільного законодавства,

що стосується провадження певного виду діяльності. У той же час у деяких випадках, навіть, якщо є приналежність до згаданого переліку професій, можливість реєстрації незалежної професійної діяльності та постановки на облік у податкових органах може бути просто відсутньою.

Таким чином можна резюмувати, що незалежна професійна діяльність - це форма зайнятості, за якої особа працює самостійно, без прямого підпорядкування або контролю з боку інших суб'єктів, адже вона не є найманим працівником. Вона має дуальну мету: отримання доходу та досягнення соціального ефекту, залежного від сфери професійної діяльності. Вона включає в себе різноманітні професії та галузі, де людина працює на себе, не будучи найманим співробітником. Суб'єкт, який займається незалежною професійною діяльністю, має велику свободу в організації своєї роботи, виборі клієнтів та проектів, а також установленні цін на свої послуги чи товари. До того ж вона сама несе відповідальність за свою роботу, фінансовий результат, власний дохід чи прибуток. Незалежна професійна діяльність може бути привабливою для тих, хто бажає більшої свободи, гнучкості та можливості контролювати свою кар'єру та дохід. Однак, це також може бути пов'язано з викликами, такими як нестабільний дохід, необхідність самостійно керувати своєю бізнес-діяльністю та нестача соціальних та фінансових пільг, які зазвичай надаються найманим працівникам.

Як ми продемонстрували вище, порівнюючи позначені трактування розглядуваних термінів, особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, є одним із різновидів самозайнятих осіб. При цьому ця група є відмінною від іншої, а саме - фізичні особи-підприємці. Водночас відповідно до положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 року № 466-IX з'являється доволі суперечлива конструкція: «фізичні особи-підприємці з ознакою провадження незалежної професійної діяльності». До їх

кола віднесено фізичних осіб, що зареєстровані як підприємці, але при цьому вони здійснюють незалежну професійну діяльність [149].

Тож, виникає логічне питання: чи доречно розмежовувати наведені категорії суб'єктів? Так, В.О. Рядінська вважала, що фактично незалежна професійна діяльність є підприємницькою діяльністю, а виділення фізичних осіб як особливих платників є штучним і обумовлено недосконалістю як господарського законодавства, яке не врегульовує питання отримання особами, що здійснюють таку діяльність, статусу суб'єкта підприємницької діяльності, так і недоліками в роботі ДФС України, яка ще лише формує реєстри обліку платників податків, для чого їй потрібно введення законодавчої норми, яка б зобов'язувала осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність, стати на облік в податкових органах [179, с.47].

З метою достовірності й обґрунтованості, зважаючи на невпинний вектор євроінтеграції, який обрала Україна, вважаємо за необхідне дослідити, яким чином відбувається правове упорядкування незалежної професійної діяльності у європейських державах. Як зазначає А.О. Сазонова, у країнах Європи щодо розглядуваних видів діяльності застосовується дещо інший термін, а саме «вільна професія», і дохід від заняття незалежною професійною діяльністю є специфічним об'єктом оподаткування [184].

Наприклад, у Литві більш схожий до українського досвід регулювання. Так, за литовським законодавством виокремлюються вільні професії, а також йдеться про самозайнятих осіб. До кола останніх віднесено тих, хто індивідуально реалізує творчу, професійну й іншу самостійну діяльність, а саме: бейліфи, бухгалтери, приватні нотаріуси, адвокати, аудитори, фінансисти, консультанти з юридичних питань або оподаткуванню, архітектори, дизайнери, журналісти тощо [30]. При цьому окремо виділено індивідуальних підприємців, оподаткування яких відбувається на пільгових умовах [30].

у Німеччині закріплення цього поняття відбувається у декількох нормативно-правових актах на різних рівнях: по-перше, це закон про товариства (об'єднання) осіб вільних професій (Partnerschafts-gesellschafts gesetz – PartGG); по-друге, підзаконні нормативно-правові акти, що прийняті

федеральним союзом осіб вільних професій (Bundesverband der Freien Berufe – BFB). Так, у законі про товариства осіб вільних професій закріплено, що вільні професії передбачають приватне і предметно залежне надання послуг відповідного виду в інтересах замовника і громадськості, що передбачає власну відповідальність, й особливу професійну кваліфікацію або наявність творчих здібностей [8]. Водночас Федеральний союз BFB таким чином тлумачить розглядуване поняття: особи вільної професії пропонують з огляду на особливості професійної кваліфікації, предметно незалежні інтелектуально-ідейні послуги, що здійснюються в інтересах замовника і громадськості, під власну відповідальність особи вільної професії [8].

Аналіз цих двох актів дозволяє констатувати, що німецьке законодавство до вільних професій (freie Berufe) відносить широке коло різноманітних професій, які можна здійснювати за допомогою самостійної трудової діяльності (selbständige Tätigkeit). При цьому їх перелік не є вичерпним. Так, за положеннями §18, пункту 1, абзацу 1. EStG (Einkommensteuergesetz) до цієї діяльності відносяться: «самостійно виконувана наукова, художня, письменницька, викладацька або виховна діяльність, а також самостійна професійна діяльність лікарів та медичних фахівців (включає лікарів, стоматологів, ветеринарних лікарів, фармацевтів, психотерапевтів, осіб, які практикують лікувальну гімнастику і інших медичних спеціалістів); адвокатів та нотаріусів (професії, пов'язані з наданням юридичних послуг); інженерів та архітекторів (включає фахівців, які працюють в області інженерії, архітектури та будівництва); фінансових консультантів та ревізорів (включає бухгалтерів, фінансових консультантів та ревізорів); журналістів, публіцистів, фоторепортерів; художників та культурних працівників (працівників у галузі культури та мистецтва); психологів та психотерапевтів (фахівців, які надають психологічну допомогу та психотерапію); вчителів та вихователів (осіб, які працюють в школах, вищих навчальних закладах і дитячих садках); осіб, що надають послуги у сфері податкових консультацій (податкових консультантів, податкових уповноважених); патентознавців, інженерів-топографів, комерційних хіміків, консультантів з організації народного господарства і організації виробництва,

присяжних ревізорів, лоцманів, розмовних і літературних перекладачів та подібних до них професій [8]. Характерним аспектом вільних професій у Німеччині є можливість включення до цієї категорії і тих осіб, які отримують допомогу від попередньо навчених фахівців, але самостійно керують і виконують роботу під свою відповідальність на основі власних професійних знань. Це означає, що, навіть якщо особа отримує консультації або допомогу від іншого фахівця, вона може бути визнана вільним професіоналом, якщо вона самостійно приймає відповідальність за свою роботу і має необхідні професійні знання та кваліфікацію. Така концепція відображає ідею, що важливим аспектом вільних професій є самостійність та відповідальність професіонала перед клієнтами та суспільством, незалежно від того, чи він працює повністю самостійно, чи отримує консультації від інших фахівців.

При цьому, особа не має право здійснювати професійну діяльність без диплома і навичок у відповідній сфері (водночас, існує ряд вільних професій, де не вимагається наявність конкретного диплома або ліцензії для початку роботи (письменник, фотограф, бізнес-консультант тощо), де важливіше бути кваліфікованим і мати відповідні навички, ніж мати конкретний професійний диплом [71]). Також необхідно підкреслити, що представник вільної професії не може використовувати у власній діяльності продукти чужої праці, навіть якщо вони тематично пов'язані з його сферою діяльності, повинен дотримуватися правил етики і не використовувати інші роботи без відповідного дозволу або компенсації (не допускати плагіату, порушення авторських прав або недодержання конфіденційності) [186].

Характерно, що перед початком роботи особи вільних професій мають стати на облік у фіскальних органах за місцем проживання. Це є обов'язковою умовою, що передбачає також отримання дозволу на самостійну роботу у відповідній професійній Палаті. Така реєстрація має бути здійснена протягом чотирьох тижнів з моменту початку самостійної діяльності не за наймом. В рамках реєстрації заповнюється заява, в якій вказується очікуваний оборот і потенціал для отримання прибутку. Як і всі фізичні особи, суб'єкти вільних професій, мають обов'язок за підсумками року подавати декларацію, в якій розраховується прибутковий податок (Einkommensteuertarif). Такий податок

передбачає прогресивну ставку, яка встановлена залежно від розміру отриманого прибутку і становить від 15 до 42 відсотків. Здійснюючи розрахунок податку, особи зменшують отриманий дохід на суму тих витрат, які пов'язані із професією, а також обов'язково враховуються й інші обставини, що дозволяють зменшити податкове навантаження: сімейний стан, кількість дітей, непередбачені витрати тощо [71].

У Франції дещо відмінний від Німеччини підхід щодо вільної професії. По-перше, відповідно до Закону № 2012-387 від 22 березня 2012 року про спрощення закону та скорочення адміністративних процедур вільні професії стосуються осіб, які на регулярній основі, незалежно і під свою відповідальність, здійснюють діяльність у цілому цивільного характеру, яка має на меті забезпечити на користь клієнта або суспільства послуги, в основному інтелектуальні, технічні або послуги з догляду. забезпечується за допомогою відповідної професійної кваліфікації та відповідно до етичних принципів або професійної етики, без шкоди для законодавчих положень, що застосовуються до інших форм самозайнятості [18].

По-друге, за визначенням Національної спілки вільних професій «особи вільної професії – це особи, соціальна функція яких полягає в наданні громадянам та юридичним особам на основі їх вільного вибору послуг некомерційного характеру в юридично, економічно і політично незалежній формі і які, гарантуючи на основі професійної етики збереження професійної таємниці і наявності високого рівня компетентності, несуть особисту відповідальність за свої дії» [3; 5; 185].

По-третє, вище вказане тлумачення Національної спілки вільних професій базується з урахуванням позиції такої інституції, як Національний інститут статистики і економічних досліджень Франції. Останній вказує, що представниками вільної професії є «особи, які працюють самостійно в області, не пов'язаній з комерцією і промисловістю, і діяльність яких вимагає вищої освіти» [184, с. 17]. Тож французьке законодавство комерційну, сільськогосподарську й ремісничу діяльність не відносить до вільних

професій. Показово, що із сукупності видів діяльності можна виділити у Франції дві відносно уособлені групи: регульовані і не регульовані. До регульованих професій віднесено ті, які вимагають як спеціальних знань, так і високого професіоналізму й довіри клієнта в зв'язку зі специфікою послуг, що надаються. Йдеться про професії адвоката, судового уповноваженого і судового адміністратора, нотаріуса, бухгалтера і аудитора, всі медичні і парамедичні професії, а також професії архітектора, експерта-землевпорядника і страхового агента [24, с. 19]. До інших вільних («нерегульованих») професій віднесено такі: геолог, професійний судовий експерт, художник, скульптор, фотограф, якщо представники даних професій здійснюють самостійну діяльність, творчі та інші професії, починаючи з консультантів з промислової власності та закінчуючи народними цілителями і священиками [24,с. 85-86].

У Австрії також йдеться про вільні професії – *Freie Berufe*, і передбачено специфіку їх оподаткування. Відповідно до австрійського законодавства, вільні професії – це професії, які практикуються з урахуванням спеціальної кваліфікації, але не підпадають під дію торгового права. Представники вільних професій надають свої послуги завдяки спеціальній кваліфікації, особистим якостям, і професійній незалежності. Така професійна діяльність має особливості, встановлені законодавством. До їх кола віднесено: фармацевтів, архітекторів та інженерів-консультантів, лікарів, нотаріусів, адвокатів, ветеринарів, бухгалтерів, стоматологів та ін.[10].

Польське законодавство також містить термін «вільна професія». Це несільськогосподарська підприємницька діяльність, що здійснюється особисто, наприклад, адвокатами, нотаріусами, юридичними консультантами, податковими консультантами, консультантами з питань реструктуризації, із застереженням, що під особистим здійсненням вільної професії розуміється здійснення діяльності без найму, на підставі трудових договорів, договорів доручення, договорів про виконання конкретного завдання та інших договорів подібного характеру, осіб, які виконують діяльність, пов'язану з сутністю

даної професії. При цьому для виділення видів вільних професій Закон про одноразовий прибутковий податок посиляється на Польську класифікацію товарів і послуг (PKWiU). Віднесення діяльності, яку здійснює платник податків, до відповідної групи PKWiU є основою для визначення розміру податкових ставок, а відповідальність за таку кваліфікацію несе сам платник податків [102].

Як ми продемонстрували, у європейських країнах наявний у використанні із метою оподаткування термін «вільні професії», однак кожна держава підходить по різному до характеристики видів вільних професій, і як наслідок до оподаткування доходів від здійснення такої діяльності. Водночас очевидно, що розмежовувати підприємницьку і незалежну професійну діяльність не доцільно. Тож, з урахуванням європейського досвіду та з огляду на появу в українському податковому законодавстві терміну «фізичні особи–підприємці з ознакою провадження незалежної професійної діяльності» можна цілком справедливо і логічно констатувати, що з метою оподаткування немає сенсу у такому розмежуванні. Окрім того, маючи підґрунтям обраний Україною євроінтеграційний вектор, вважаємо за необхідне зміни парадигми у застосуванні термінології стосовно самозайнятості, що передбачає відмову від використання термінів «незалежна професійна діяльність», «особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність», і впровадження у податкове та інше галузеве законодавство поняття «вільні професії» і «особи вільних професій». До цього також наголосимо, що сьогодні наявна потреба у перегляді тих видів діяльності, які охоплюються поняттям «незалежна професійна діяльність». Цілком резонно, аби такий перелік був визначений у Національному класифікаторі України «Класифікатор професій». Очевидно, що існуючий наразі законодавчий підхід засвідчує фактичну неспроможність досягнення з метою оподаткування цілей, які мали досягатися, при виділенні в окрему групу осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність. Тож ми пропонуємо внести відповідні зміни до Податкового кодексу України.

Підсумовуючи наведене і проектуючи отримані висновки у площину проблематики визначення об'єкта оподаткування при здійсненні особами незалежної професійної діяльності, ми можемо презюмувати, що оскільки об'єктом оподаткування обрано не саму діяльність, а дохід (прибуток) від здійснення такої діяльності, то проблем щодо справляння податків з такого доходу не може виникати. Однак це не зовсім так. Наведемо аргументи щодо нашої точки зору.

Вище ми говорили, що правильно визначений об'єкт оподаткування допомагає утворити логічний і цілісний як механізм податку, та і в цілому весь механізм оподаткування, включаючи адміністрування. Відсутність чіткого визначення може привести до невизначеності і недоліків у правилах оподаткування, що ускладнює справляння податків та може призвести до порушення ключових принципів оподаткування, приміром принципу справедливості, рівності, економічної підстави та ін. Об'єкт чітко пов'язаний із іншими елементами правового механізму податку. Зокрема, дуже тісний зв'язок має об'єкт і ставка податку, що забезпечує створення логічної і послідовної системи оподаткування, яка б охоплювала різні аспекти життєдіяльності суспільства, різні сфери економічної, виробничої і невиробничої діяльності тощо. Водночас, зважаючи на те, що у законодавстві відсутнє чітке визначення тих видів діяльності, які охоплюються поняттям професійної, а також з огляду на фактичне зрівняння відмінностей у різних видах самозайнятості, що відбулось через запровадження конструкції «фізична особа - підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності», відбувається порушення ключових принципів оподаткування (принципу справедливості, рівності, економічної підстави та ін.), і призводить до невизначеності і недоліків у правилах оподаткування для таких осіб.

Далі, оскільки ми констатували неоднозначність, невизначеність, то з огляду на нерозривний зв'язок об'єкта із іншими елементами правового механізму податку, а саме, предметом та базою оподаткування, це провокує виникнення податкових конфліктів і спорів, зокрема, щодо того, що саме і

якою мірою підлягає оподаткуванню, чи має дохід оподатковуватися при справлянні податку на доходи фізичних осіб, чи при справлянні єдиного податку (йдеться про спрощену систему оподаткування та звітності). І, очевидно, це впливає на платників податків з огляду на їх податкове навантаження. Інший бік – це наслідки публічного характеру: зважаючи на те, що об'єкт оподаткування прямо впливає на визначення обсягу надходжень до публічних фондів, спостерігається втрата бюджетами надходження. Тож вважаємо за потрібне ще раз підкреслити, що об'єкт оподаткування може бути, як у нашому випадку, складним поняттям. І аби надалі не провокувати виникнення податкових спорів, особливо коли мова може йтися про оподаткування в сфері нових цифрових технологій, законодавці мають бути вкрай уважними при формулюванні податково-правових норм.

1.3. Особливості податково-правового статусу осіб, які провадять незалежну професійну діяльність

Як ми позначили у попередньому підрозділі роботи, податково-правовий статус осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність, становить собою сукупність прав, обов'язків і законних інтересів як суб'єктів податкових правовідносин. Тож, предметом нашого подальшого розгляду є права, обов'язки та законні інтереси таких суб'єктів – платників податків, як особи, що провадять незалежну професійну діяльність.

При визначенні особливостей податково-правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, необхідно виходити із наступного. По-перше, у Податкового Кодексу України закріплено поняття самозайнятої особи, якою, відповідно до підпункту 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 Податкового Кодексу України є платник податку, який є фізичною особою - підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності [110]. Тож платник податків, який провадить

незалежну професійну діяльність, є одним із двох взаємовиключних видів самозайнятої особи.

Аналіз наведених положень дозволяє констатувати, що платниками податків, що провадять незалежну професійну діяльність, є по-перше, виключно фізичні особи; по-друге, ними не можуть бути фізичні особи-підприємці чи наймані працівники; по-третє, такі фізичні особи мають провадити один із видів незалежної професійної діяльності, вказаний в абзаці 2 підпункт 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 Податкового Кодексу України, тобто бути, наприклад, адвокатом, викладачем, приватним нотаріусом чи бухгалтером тощо. Це означає, що правовий статус фізичної особи як платника податків, завжди є спеціальним, містить галузеве та інституціональне навантаження (сукупність обов'язків та прав), яке перш за все відповідає загальному правовому статусу платника податків, і у той ж час конкретизує його у відповідних суспільних відносинах [100, с. 88]. А отже, ми маємо резюмувати, що відповідно до положень Цивільного кодексу України фізична особа – платник податків – це людина, яка є учасником особистих немайнових та майнових відносин, має об'єкт оподаткування та на яку законодавством покладається обов'язок сплачувати обов'язкові платежі [100, с. 86-87]. Іншими словами, це перший шабел у формуванні податково-правового статусу осіб, які провадять незалежну професійну діяльність.

Поряд із тим продовжуючи системний аналіз вказаних норм, можна констатувати, що поняття платник податків, який провадить незалежну професійну діяльність, є видовим щодо таких категорій як платник податків та платник податків – самозайнята особа. Це означає, що правовий статус такого суб'єктів незалежної професійної діяльності набуває специфіки, порівняно із загальним правовим статусом платника податків, і спеціальним податково-правовим статусом самозайнятих осіб. Зважаючи на це, законодавець позначає особливі, специфічні види діяльності, отримання доходів від яких підлягає іншому, ніж звичайний, порядку оподаткування. Як вбачається, цей аспект ще раз підкреслює те, що правовий статус позначених

осіб як платників податків має власні особливості, порівняно із загальним правовим статусом платників податків.

Тож, особи, які провадять незалежну професійну діяльність логічно відносяться до такого родового поняття, як платники податків. Права та обов'язки платників податків закріплені в статтях 16 та 17 Податкового Кодексу України [110]. З метою позначення саме специфіки правового статусу осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, зупинимось на розгляді їх податкових обов'язків. Вважаємо, що категорія податкового обов'язку визначає зміст і спрямованість правового регулювання оподаткування, узагальнює всю систему обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків. З огляду на це слід погодитися з позицією М.П. Кучерявенка, на думку якого податковий обов'язок – комплекс дій з реалізації податкового обліку, звітності та сплати податку. Науковець наголошує на тому, що сплата податку відображає тільки частину змісту податкового обов'язку і може розглядатися як податковий обов'язок у вузькому значенні, а податковий обов'язок у широкому значенні включає: (1) обов'язок із ведення податкового обліку, (2) обов'язок зі сплати податків і зборів, (3) обов'язок з податкової звітності [92, с. 386]. Тож ми будемо йти шляхом розгляду обов'язків з податкового обліку, зі сплати податків та зборів та зі звітності.

Так, особливості обліку осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, врегульовано статтею 65 Податкового Кодексу України [110]. Для взяття на облік фізична особа, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, повинна особисто чи через уповноваженого представника подавати заяву та документи до контролюючого органу за місцем постійного проживання. Взяття на облік здійснюється контролюючим органом в день прийняття заяви. Про взяття на облік такій фізичній особі видається довідка, остання може бути із зазначенням строку, якщо такий строк вказаний у свідоцтві про реєстрацію чи іншому документі (дозволі, сертифікаті тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності [110]. Процедура взяття на облік позначена у відповідному порядку,

що затверджено наказом Міністерством фінансів України від 9 грудня 2011 року № 1588[114].

У контексті постановки на облік осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність позначимо декілька проблем, що впливають на характеристику правового статусу таких осіб.

По-перше, йдеться про проблему, що пов'язана із відмовою податкових органів від відповідного обліку особам певних професій. Так, склалася практика, коли податкові органи обліковують адвокатів, нотаріусів, судових експертів, приватних виконавців, арбітражних керуючих (розпорядник майна, керуючий санацією, ліквідацією). Поряд з тим, щодо представників інших професій, то як зазначено у листі від 14 лютого 2011 року № 1956/5/29-2016, щодо інших видів незалежної професійної діяльності законодавством встановлено, що для її ведення необхідні відповідні ліцензії, сертифікати, дозволи тощо та/або реєстрація фізичною особою - підприємцем (діяльність лікарів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, арбітражних керуючих тощо) або ж при здійсненні такої діяльності оподатковувані доходи виникають від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема, інтелектуальної (промислової) власності та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами). Якщо такі доходи отримуються регулярно (систематично), то така діяльність є підприємницькою і особа підлягає реєстрації як підприємець. Тож органи державної податкової служби здійснюють взяття на облік фізичних осіб - підприємців, а також нотаріусів, адвокатів та судових експертів як осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність. Взяття на облік інших категорій фізичних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, здійснюється у разі їх реєстрації як фізичних осіб – підприємців[95]. Це знов таки засвідчує хибність стосовно законодавчого підходу до контитування моделі оподаткування для осіб незалежної професійної діяльності.

По-друге, особливістю правового статусу розглядуваних осіб є те, що згідно із пунктом 65.9 статті 65 Податкового Кодексу України «якщо фізична особа зареєстрована як підприємець та при цьому така особа провадить незалежну професійну діяльність, така фізична особа обліковується у контролюючих органах як фізична особа - підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності» [110]. Ми ще раз звертаємо увагу на тому, що законодавець запроваджує доволі суперечливу конструкцію.

Причиною введення такої конструкції, за словами законодавця, була необхідність у подоланні логічної неузгодженості положень Податкового Кодексу України і Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо обліку осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, та нарахування їм єдиного внеску. Показово, що про цю так звану «логічну неузгодженість» неодноразово писали науковці. Наприклад, О.О. Джабурія вказувала на проблему, із якою стикалися адвокати, які до набуття статусу адвоката здійснювали підприємницьку діяльність та після такого продовжили здійснювати і підприємницьку, і адвокатську діяльність як індивідуальну незалежну діяльність, що здійснюється самозайнятими особами. Тож науковець акцентувала, що внаслідок вказаного у податковій практиці впродовж тривалого часу податкові органи вимагали від таких осіб пройти повторну реєстрацію як такі, що здійснюють вже незалежну професійну діяльність і відповідно двічі стягували з таких осіб єдиний внесок [62, с. 80] .

Ця неузгодженість, перш за все, полягала у тому, що через те, що фізичні особи могли здійснювати свою діяльність як фізична особа-підприємець, і одночасно проваджувати незалежну професійну діяльність, такі особи несли додаткове податкове навантаження. Іншими словами, здійснювалося подвійне нарахування єдиного соціального внеску з таких осіб, адже вони одночасно здійснювали і підприємницьку діяльність, і незалежну професійну. Очевидно, що така позиція мала дискримінаційний характер і

зводила нанівець принцип правової визначеності, про що висловлювалася й Велика Палата Верховного Суду у постанові від 4 грудня 2019 року у справі № 520/3939/19 (Пз/9901/10/19) [124].

Позначимо, що така позиція контролюючих органів справедливо характеризувалася як науковцями, так і багатьма платниками податків, незаконною та дискримінаційною. Наслідком такої позиції податкових органів стали численні звернення платників податків до суду з метою оскарження відповідних податкових повідомлень-рішень. Результатом оскаржень була низка судових рішень. Наведемо декілька прикладів.

Так, у Постанові Великої Палати Верховного суду від 04 грудня 2019 року у справі № 520/3939/19 (Пз/9901/10/19)[124], констатовано, що контролюючий орган безпідставно встановив платнику податків ознаку незалежної професійної діяльності та нарахував на цій підставі єдиний внесок двічі. Для обґрунтування своєї правової суд вдався до системного аналізу норм Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та Положення № 10-1, що свідчило відсутність повноважень у контролюючого органу за власною ініціативою без наявності звітності платника єдиного внеску (особи, яка провадить незалежну професійну діяльність/фізичної особи - підприємця), в якій містяться відомості про суми нарахованого доходу та єдиного внеску фізичних осіб - підприємців, осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, вносити зміни (подавати інформацію до Пенсійного фонду України щодо змін) до облікової картки платника єдиного внеску шляхом встановлення ознаки незалежної професійної діяльності та відповідно нараховувати єдиний внесок у розмірі мінімального страхового внеску на місяць, визначеного Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» як граничний мінімальний внесок для осіб, які провадять незалежну професійну діяльність [124].

При цьому Суд підкреслив: оскільки позивач не перебуває на обліку платників єдиного внеску як особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність, та відповідно не подає звітності як такий платник, суд першої інстанції дійшов правильного висновку, що відповідач безпідставно встановив позивачу як платнику єдиного внеску (фізичній особі - підприємцю) ознаку незалежної професійної діяльності та нарахував на цій підставі єдиний внесок.

Показово, що Суд наголосив, що приписи пункту 16 розділу IV Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 14 квітня 2015 року № 435, яким передбачено обов'язок формування та подання звіту фізичною особою - підприємцем, з ознакою незалежної професійної діяльності, не відповідають положенням пунктів 4 та 5 ч. 1 статті 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». За справедливим переконанням Суду, взяття та перебування на обліку платників єдиного внеску фізичної особи - підприємця з ознакою провадження незалежної професійної діяльності Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» не передбачено. Хоча процедура щодо обліку платників єдиного внеску й була встановлена підзаконним нормативно-правовим актом, однак у частині визначення видів платників єдиного соціального внеску вона суперечить Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», тому немає підстав вважати, що дії органу, який використовував таку процедуру, узгоджуються з принципом належного врядування, оскільки надано перевагу приписам нормативно-правового акта, нижчому за ієрархією від вказаного Закону.

Також Велика Палата Верховного Суду у вказаній постанові наголосила, що статус фізичної особи-підприємця з ознакою провадження незалежної професійної діяльності та, як наслідок, порядок обліку і сплати

єдиного соціального внеску такою особою Закон України № 2464-VI не передбачає [124].

Інший приклад. Платник звернувся до суду з позовом, в якому просив визнати протиправною і скасувати вимогу про сплату боргу зі сплати заборгованості з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. На обґрунтування своїх вимог він зазначав, що він є ФОП, перебуває на спрощеній системі оподаткування, види господарської діяльності - діяльність у сфері права, агентства нерухомості, а також отримав свідоцтво про право на здійснення діяльності арбітражного керуючого. При цьому він вважає, що оскільки він зареєстрований як ФОП згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань», то до нього не можуть застосовуватись положення ч. 3 статті 5 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»[1]. Далі позивач вказував на співпадіння його видів діяльності, зокрема, діяльності як ФОП та особи, яка провадить незалежну професійну діяльність. З огляду на це він вважає, що не має обов'язку подання подвійної звітності як особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, оскільки у такому випадку буде мати місце дублюючий облік ідентичної господарської діяльності, а відповідно і подвійне оподаткування, що суперечить принципам податкового законодавства.

Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у постанові від 12 грудня 2019 року у справі № 580/971/19 дослідивши аргументи наголосив про відсутність повноважень у контролюючого органу за власною ініціативою без наявності звітності платника єдиного внеску (особи, яка провадить незалежну професійну діяльність/фізичної особи-підприємця), в якій містяться відомості про суми нарахованого доходу та єдиного внеску ФОПів, осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, вносити зміни (подавати інформацію до ПФУ щодо змін) до облікової картки платника єдиного внеску шляхом встановлення "ознаки незалежної

професійної діяльності" та відповідно нараховувати єдиний внесок у розмірі мінімального страхового внеску на місяць, визначеного Законом як граничний мінімальний внесок для осіб, які провадять незалежну професійну діяльність.

Таким чином, Суд зробив висновок, що нарахування контролюючим органом єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування позивачу як особі, яка здійснює незалежну професійну діяльність, спричиняє подвійну його сплату, оскільки такий внесок сплачувався позивачем самостійно, як ФОП. Отже, оскільки позивач як ФОП сплачував єдиний внесок у порядку та розмірах, визначених законодавством, в розмірі не менше мінімального, це виключає обов'язок по сплаті у цей період єдиного внеску позивачем ще і як особою, яка має право провадити незалежну професійну діяльність, проте не отримувала дохід від неї [119].

Характерно, що аналогічна правова позиція викладена у постановках Верховного Суду від 27 листопада 2019 року (справа № 160/3114/19) та від 5 грудня 2019 року (справа № 260/358/19) [121; 126].

Позначимо, що контролюючі органи двічі нараховували єдиний внесок не тільки фізичним особам, які одночасно здійснювали підприємницьку і незалежну професійну діяльність, а також фізичним особам, які були найманим працівниками за певним видом незалежної професійної діяльності. Наприклад, Верховий Суд у складі Касаційного адміністративного суду у постанові від 5 березня 2020 року у справі № 824/509/19-а вказав таке: «... особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, зокрема, адвокатську, вважається самозайнятою особою і зобов'язана сплачувати єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування не нижче розміру мінімального страхового внеску незалежно від фактичного отримання доходу лише за умови, що така особа не є найманим працівником. В іншому випадку (якщо особа є найманим працівником), така особа є застрахованою і платником єдиного внеску за неї є її роботодавець, а мета збору єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування досягається за

рахунок його сплати роботодавцем у розмірі не меншому за мінімальний» [125].

Наведене свідчить про неоднозначне правове регулювання правового статусу, зокрема, але не виключно, платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність. Велика Палата Верховного Суду у постанові від 04 грудня 2019 року у справі № 520/3939/19 (Пз/9901/10/19) наголошує про це так: «існування нечіткого, суперечливого нормативного регулювання порушує принцип правової визначеності» [124]. Тож очевидно, що долати такі порушення було необхідно.

З метою уникнення зазначеного подвійного оподаткування у 2020 році було прийнято два закони: 1) закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16.01.2020 року [149]. та 2) закон України «Про внесення змін до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо усунення дискримінації за колом платників» № 592-IX від 13 травня 2020 року [142]. Ними було ліквідовано помилку законодавця, якою було порушено один із елементів верховенства права, а саме: правову визначеність.

У підсумку пункт 65.9 статті 65 Податкового Кодексу України містить положення щодо обліку у контролюючих органах фізичних осіб – підприємців з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, при цьому в Законі України № 2464-VI з'явилася норма про звільнення осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, від сплати за себе єдиного внеску за умови взяття їх на облік фізичних осіб - підприємців та провадження ними одного виду діяльності одночасно як фізична особа-підприємець та особа, що провадить незалежну професійну діяльність. Як бачимо, зазначеним кроком, з одного боку, було подолано проблему подвійного оподаткування, а з іншого боку – спровоковано виникнення іншої.

Далі з метою визначення наступної особливості правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, перейдемо до позначення деяких аспектів, пов'язаних із такою складовою податкового обов'язку, як сплата податку. Справа у тому, що для платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, передбачено оподаткування отриманих від такої діяльності доходів, Розділом IV Податкового Кодексу України. В цьому Розділі вказано, що такі особи сплачують податок на доходи фізичних осіб в порядку, визначеному статтею 178 Податкового Кодексу України. Згідно із нормами останньої такі платники податків оподатковують сукупний чистий дохід, тобто різницю між доходом і документально підтвердженими витратами, за ставкою – 18 % бази оподаткування. При цьому, 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 [110].

Слід зазначити, що, окрім податку на доходи фізичних осіб, платники податків, що провадять незалежну професійну діяльність, зобов'язані сплачувати ще й військовий збір у розмірі 1,5 % від об'єкта оподаткування, яким є річний оподатковуваний дохід [110]. Окрім податків, до фінансового навантаження на платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, ще додається єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Останній, звісно, не входить до системи оподаткування, але є додатковим навантаженням на таких платників податків поряд із податковим тиском, та становить 22 % від доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб. Із цього випливає, що такі особи свій податковий обов'язок мають виконувати шляхом сплати податку на доходи фізичних осіб, з урахуванням збільшення податкового навантаження за рахунок воєнного збору та єдиного соціального внеску. І це є особливістю правового статусу таких осіб.

Водночас важливо акцентувати увагу, що на визначення правового статусу платники податків, що провадять незалежну професійну діяльність, впливає той факт, що діяльність таких осіб, як самозайнятих, не є підприємницькою, порівняно із фізичною особою-підприємцем, а є професійною. Іншими словами, платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, віднесено до самозайнятих осіб, однак, їх діяльність не вважається підприємницькою, порівняно із фізичною особою-підприємцем, а є професійною. При цьому, фізична особа-підприємець, яка також є самозайнятою особою, має можливість обрати або загальну, або спрощену систему оподаткування та звітності, а платник податків, що провадить незалежну професійну діяльність має право перебувати виключно на загальній системі оподаткування. Йдеться про дихотомію загального і спеціального податкового режиму, що передбачає сплату податку на доходи фізичних осіб або єдиного податку. Такий стан справ видається дискримінаційним та таким, що порушує принципи (засади) податкового законодавства, а саме: принципи соціальної справедливості та єдиного підходу до встановлення податків та зборів. Вважаємо, що цей аспект суттєво впливає на правовий статус осіб, що провадить незалежну професійну діяльність як платників податків. Окрім того, на наш погляд, цей аспект потребує перегляду та законодавчого удосконалення.

Як приклад доречно позначити питання оподаткування доходів, отриманих адвокатами як самозайнятими особами. Зокрема, О.О. Джабурія, звертаючись до розгляду діяльності адвокатів, які здійснюють індивідуальну адвокатську діяльність, вказує, що оподаткування отриманих від такої діяльності доходів здійснюється із застосуванням загальної ставки оподаткування доходів фізичних осіб – 18% від отриманих доходів. При цьому науковець вважає такий розмір ставок справедливим і підкреслює, що саме за такими ставками сплачує податок зі своїх доходів більшість фізичних осіб в Україні. Але, порівнюючи системи і ставки оподаткування доходів від адвокатської діяльності загалом у різних її організаційних формах, науковець

наголошує, що становище з оподаткуванням індивідуальної адвокатської діяльності вже не здається таким справедливим[62, с. 79].

Ми цілком погоджуємося із словами О.О. Джабурії. І ось чому. Відповідно до Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» адвокат може здійснювати свою діяльність індивідуально або створюючи адвокатське бюро чи об'єднання [137]. Здійснюючи адвокатську діяльність індивідуально, такий суб'єкт як фізична особа набуває статусу самозайнятої особа і для оподаткування отриманих доходів застосовує виключно загальну систему оподаткування. При створенні адвокатського бюро чи об'єднання йдеться вже про юридичну особу, у якої є вибір щодо застосування системи оподаткування: загальну чи спрощену. Така ситуація свідчить про різне податкове навантаження при здійсненні адвокатської діяльності. Так, кожен адвокат, який здійснює індивідуальну діяльність, отримує більший податковий тягар на відміну від адвокатського бюро чи об'єднання, які можуть скористатися спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності, а також на відміну від фізичної особи-підприємця, який провадить свою підприємницьку діяльність на підставі такого виду економічної діяльності як «діяльність у сфері права за кодом 69.10», передбаченим Класифікацією видів економічної діяльності – 2010[187] та перебуває на спрощеній системі оподаткування. Показово, що О.О. Джабурія, як і переважна більшість науковців, дотримуються такого погляду, що неможливість адвоката перебувати на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності є суттєвим недоліком аспекту оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності [62, с. 79]. До цього додамо, що це порушує принципи рівності, справедливості, єдиного підходу оподаткування. Окрім того, наведене дає підстави стверджувати, що розглядувана категорія платників податків обмежена в реалізації своїх законних інтересів, що яскраво видно на прикладі індивідуальної діяльності адвоката та діяльності адвокатського бюро чи об'єднання. Останні мають право перебувати на спрощеній системі

оподаткування і тим самим оптимізувати своє податкове навантаження, на відміну від адвоката, який здійснює індивідуальну діяльність.

Цікаво, що багато науковців досліджуючи незалежну професійну діяльність порівнюють її із підприємницькою, та вважають це необхідним для з'ясування змісту і сутності, і як наслідок оподаткування доходів від такої діяльності такої діяльності. Наприклад А.О. Сазонова [183, с. 73].

Своєю чергою, Т. Пристай досліджуючи це питання більш широко, вказує, що діяльність самозайнятих осіб (за винятком осіб, які виконують публічні функції) за своєю правовою природою є господарською, посиляючись саме на ініціативність підприємницької діяльності та відсутність такої ініціативи у осіб, які виконують публічні функції [13, с. 59]. Виходячи із наведеної думки є підстави вважати, що незалежна професійна діяльність – може бути з власної ініціативи, а може мати публічний характер (адвокати, приватні виконавці, приватні нотаріуси). Господарська діяльність – тільки з власної ініціативи. Таке твердження є суперечливим. Пояснюється це перш за схованою протирічністю, наявністю оксиморона. Відповідно до статті 4 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність», адвокат може здійснювати адвокатську діяльність індивідуально або в організаційно-правових формах адвокатського бюро чи адвокатського об'єднання (організаційні форми адвокатської діяльності) [137]. У будь якому разі, незалежно від організаційно-правової форми, йдеться про виконання публічних функцій. Тож, адвокат діє індивідуально, він виконує публічні функції, і стосовно оподаткування він має знаходитися на загальній системі оподаткування. Водночас адвокатське бюро, яке так само спрямовано на виконання функцій адвокатури в суспільстві, має право обирати між загальною системою і спрощеною системою оподаткування, як і звичайні підприємці, які здійснюють господарську діяльність.

Для того, щоб позначити інші особливості податково-правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, вважаємо

за потрібне співвіднести викладені вище недоліки та спірні моменти, із нормотворчими пропозиціями їх вирішення.

Наприклад, в проекті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування самозайнятих осіб, які провадять незалежну професійну діяльність», внесеним народним депутатом України Ватрасом В.А., зроблено акцент саме на тому, що такі платники податків не мають права скористатися вибором системи оподаткування, та запропоновано:

1. Виключити обмеження щодо кількості найманих працівників (не більше чотирьох) у самозайнятих осіб, які провадять незалежну професійну діяльність.

2. Надати можливість таким платникам податків самостійно обирати спрощену систему оподаткування.

3. Включити до переліку фізичних осіб, які можуть бути платниками єдиного податку другої групи, фізичну особу, яка провадить незалежну професійну діяльність.

4. Доповнити Главу 1. Загальні положення Розділу XIV. Спрощена система обліку та звітності Податкового Кодексу України пунктом, в якому визначити, що під фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність та може бути платником єдиного податку другої та третьої груп, розуміється: наукова, літературна, артистична, художня, освітня або викладацька, лікарська, нотаріальна, адвокатська діяльність, діяльність арбітражних керуючих (розпорядники майна, керуючі санацією, ліквідатори), діяльність приватних виконавців, аудиторів, бухгалтерів, інженерів[174].

Як вбачається, автори законопроекту мають на меті створити справедливую систему оподаткування осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, усунути дискримінацію між фізичними особами-підприємцями та самозайнятими особами, які провадять незалежну професійну діяльність, щодо оподаткування, а також суперечностей у трактуванні понять «фізична особа-підприємець» та «особа, яка провадить незалежну професійну

діяльність», які відповідно до підпункту 14.1.226. пункту 14.1 статті 14 Податкового Кодексу України зазначені як єдине поняття – «самозайнята особа» [110]. Водночас, виникає певне здивування і заперечення щодо того, яким критерієм керувалися нормотворці, коли адвокатську діяльність запропонували виключити із змісту професійної діяльності, а інші – залишити. Тож, в цілому поділяючи підхід стосовно розповсюдження спрощеної системи оподаткування на осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, вважаємо за необхідне більш виважено і системно підходити формулювання моделі оподаткування осіб незалежної професійної діяльності та пропозицій до інших видів професійної діяльності.

До речі, це не єдиний законопроект, в якому намагалися змінити підходи до оподаткування незалежної професійної діяльності [170; 171; 172; 173;].

Виконання обов'язків зі звітності платниками, що провадять незалежну професійну діяльність, регламентована статтею 179 Податкового Кодексу України. Зокрема, остання є річною та здійснюється шляхом подачі декларації про майновий стан та доходи. Фізична особа зобов'язана самостійно до 1 серпня року, що настає за звітним, сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій нею податковій декларації (Податковий кодекс України, 2010). З приводу звітності та обліку варто зазначити, що розповсюдження правил спрощеної системи оподаткування обліку та звітності на осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, стало б втіленням таких принципів оподаткування, як рівність, справедливість, законність, що у підсумку дозволило б належним чином реалізувати законні права та інтереси таких платників платків

Щодо характеристики законних інтересів осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, як платників податків позначимо наступне. Як ми вказували у попередніх розділах роботи, законний інтересу платника податків становить собою дозвіл, що має загальний характер, впливає із податково-правової норми, і є прагненням, очікуванням платника до користування певним благом. Його метою за загальними лаштунками є задоволення потреб

платника, які не суперечать Конституції і законам України, суспільним інтересам, іншим загально-правовим засадам. Він не вказується безпосередньо у податково-правовій нормі, а витікають із її загального змісту [191, с. 61]. Для платника податків, що провадять незалежну професійну діяльність, це може бути зважаючи на дуалістичну мету такої діяльності (отримання доходу та досягнення соціального ефекту, залежного від сфери професійної діяльності) очікування на вибір для себе оптимального режиму оподаткування, чітке визначення всіх елементів правового механізму податків, які він зобов'язаний сплатити, а також на однозначне їх формулювання; на захист їх права власності, податкове планування, на підтримку держави, надання певних податково-правових стимулів тощо.

Справа у тому, що особи, які є самозайнятими, і у тому числі, які здійснюють незалежну професійну діяльність, забезпечують себе роботою самотійно. Це означає, що вони власноруч організовують свою трудову діяльність. Водночас, вони цілком логічно, зважаючи на те, що пріоритетом податково-правового регулювання має бути не виключно реалізація публічної мети (мобілізація коштів до публічних фондів), а саме баланс приватних і публічних інтересів (який виражається у тому, щоб максимально задовольняючи публічний інтерес, мінімізувати негативні наслідки для приватних інтересів [96, с. 25; 98, с. 87]), мають законне очікування на захист їх права власності, підтримці розвитку їх професійного середовища через оподаткування, на реалізацію принципу справедливості, економічної основи оподаткування та ін.

На жаль, сьогодні в законодавстві прямо не закріплюється право платника податків на податкове планування, тож воно набуває виразу законного інтересу. Податкове планування як законний інтерес платника податків вже ставало предметом аналізу українських дослідників. Наприклад, науковці звертають увагу на негативний вплив відсутності в податковому законодавстві норм, що закріплювали б право платника податків на податкове планування, а також легального визначення «податкового планування» та його

складників на правозастосовну практику [42, с. 160]. На підтримку заслуговує позиція М.О. Бондаренко, яка твердить, що бажання платника податків мінімізувати податкові платежі всіма законними засобами є правомірним і виправданим через превалювання права власності над податковим зобов'язанням. На платника податків не може покладатися обов'язок враховувати фіскальні інтереси держави при реалізації власних прав [42, с. 56]. Як вбачається, такий законний інтерес яскраво виявляється стосовно платників, які здійснюють незалежну професійну діяльність.

Показово, що про баланс публічного і приватного інтересів та захист прав приватних осіб неодноразово згадує у своїх рішеннях Європейський суд з прав людини. Приміром, у Рішенні у справі «Інтерсплав проти України» (пункт 40), вказується на непропорційність втручання у право власності платника податків. На думку Європейського суду з прав людини фактично це означає, що постійні, систематичні затримки відшкодування і компенсації у поєднанні із відсутністю ефективних засобів запобігання або припинення такої адміністративної практики, так само як і стан невизначеності щодо часу повернення коштів платника, порушує «справедливий баланс» між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном [175]. На думку Європейського суду з прав людини, в такому випадку, особа перебуває під надмірним для нього тягарем. Показово, що подібні міркування Європейський суд з прав людини висловлює й у низці інших рішень [176]. Відповідно, Європейський суд дійшов висновку про факт порушення статті 1 Першого Протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, якою гарантується право на мирне володіння майном [194, с. 201].

Мета діяльності фізичної особи – підприємця, що виражається в його законних очікуваннях, це отримання прибутку, що апріорі виходить з назви цього суб'єкта (підприємець) та визначення підприємництва, закріпленого у статті 42 Господарського кодексу України (підприємництво - це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що

здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку). Прибутком є сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Мета діяльності осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, не вичерпується виключно отриманням прибутку. Існує думка, що метою діяльності осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність, є досягнення економічних або соціальних результатів (наприклад, завданням нотаріуса є посвідчення прав та фактів, що мають юридичне значення, адвокатів – надання правової допомоги, приватних виконавців – примусове виконання судових рішень тощо). Проте, як вірно підкреслює М. Худенко, особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність, отримують за її виконання винагороду (гонорар, плату), конкурують між собою та ризикують, приймаючи доручення замовника (клієнта), а отже мета одержання прибутку в осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, хоч і другорядна, але наявна [210, с. 62-65]. На наш погляд, більш коректно було б зазначити, що мета діяльності осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність, є дуальною, адже йдеться про симбіоз отримання доходу та досягнення соціального ефекту, залежного від сфери професійної діяльності. При цьому доходом, відповідно до словника фінансово-правових термінів є гроші або матеріальні цінності, що одержуються державою, юридичною або фізичною особою внаслідок будь-якої діяльності (комерційної, виробничої, посередницької тощо) [211, с. 324].

Що ж стосується ФОП з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, то, з огляду на новизну та правову нерозробленість цієї категорії фізичних осіб, можна припустити, що метою їх діяльності є все ж таки отримання доходів. Таким чином, мета отримання доходу може бути однією з ключових мотивацій для того, щоб стати самозайнятою особою.

Із вказаного вбачається, що думки науковців, правозастосувачів та нормотворців все таки збігаються в тому, що правовий статус платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, має дискримінаційні

та суперечливі елементи, які порушують основні засади податкового законодавства.

Висновки до 1 розділу

На основі аналізу питань, які увійшли до першого розділу дисертаційної роботи, автором зроблено низку висновків.

1. Податково-правовий статус платника податків є галузевим правовим статусом, що може бути загальним і спеціальним. Властивостями податково-правового статусу є: закріплення податково-правовими нормами; галузевість і предметність як просторове розповсюдження на окремих категорій суб'єктів права; конституційний базис (підґрунтя); встановлення виключно законом (Податковим кодексом України); наявність змістової будови; резидентська характеристика; обумовленість відповідним податково-правовим режимом.

2. Податкове резидентство становить собою приналежність суб'єкта податкових правовідносин до податкової системи конкретної держави, що впливає на змістовне наповнення правового статусу платників податків, у тому числі осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, і кваліфікується як умова набуття останнього. Тож податкове резидентство виступає не внутрішнім, а зовнішнім чинником формування правового статусу платників податків.

3. Значення правосуб'єктності в контексті формування правового статусу осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, полягає у тому, аби забезпечити через відповідний зв'язок наявність юридично значимих характеристик суб'єкта – платника податків, що дозволять йому набути певний податково-правовий статус. Правосуб'єктність є пов'язуючим чинником між реальним суб'єктом – платником податків і його податково-правовим статусом. Саме за наявності необхідної сукупності ознак, що формують правосуб'єктність платника податків, останній може мати певні законні інтереси, володіти правами, набувати обов'язків, тобто мати

відповідний податково-правовий статус. Тож правосуб'єктність виступає передумовою податково-правового статусу осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність.

4. Правовий статус суб'єктів податкових правовідносин, і зокрема платників податків, становить собою сукупність прав, обов'язків і їх законних інтересів. Через ці елементи формуються: по-перше, вектори взаємодії суб'єкта у відповідних податкових відносинах, які набувають через їх регламентацію нормою податкового права, правових відносин; по-друге, певний стан особи стосовно інших суб'єктів податкових правовідносин; специфіка правового становища суб'єкта – платника податків виходячи із певних індивідуальних характеристик (провадження незалежної професійної діяльності).

5. Незалежна професійна діяльність в українському податковому законодавстві не визначена окремим об'єктом оподаткування. Водночас всі особливості, пов'язані із реалізацією податкових відносин суб'єктами, які таку діяльність здійснюють, окреслюються: по-перше, через введення у застосування таких категорій як «самозайняті особи», «незалежна професійна діяльність»; по-друге, шляхом наділення таких осіб спеціальним податково-правовим статусом; по-третє, закріпленням відмінних від загального підходів до оподаткування доходів, які отримують такі суб'єкти.

6. Відсутність чіткої позиції законодавства по відношенню до об'єкта оподаткування при здійсненні незалежної професійної діяльності приводить до невизначеності і недоліків у правилах оподаткування, що ускладнює справляння податків та спричиняє порушення принципів оподаткування (принципу справедливості, рівності, економічної підстави та ін.). Об'єкт чітко пов'язаний із іншими елементами правового механізму податку. Зокрема, тісний зв'язок має об'єкт і ставка податку, що забезпечує створення логічної і послідовної системи оподаткування, яка б охоплювала різні аспекти життєдіяльності суспільства, різні сфери економічної, виробничої і невиробничої діяльності тощо. Водночас, зважаючи на те, що у законодавстві

відсутнє чітке визначення тих видів діяльності, які охоплюються поняттям професійної, а також з огляду на фактичне зрівняння відмінностей у різних видах самозайнятості, що відбулось через запровадження конструкції «фізична особа - підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності», відбувається порушення ключових принципів оподаткування (принципу справедливості, рівності, економічної підстави та ін.), і призводить до дисбалансу, дискримінації, діалектичної суперечності у правилах оподаткування для таких осіб.

7. Платники податків, що провадять незалежну професійну діяльність, як самозайняті особи, виконуючи свій податковий обов'язок, обмежені в можливості обирати правовий режим оподаткування своїх доходів, на відміну від іншого виду самозайнятих осіб – фізичних осіб підприємців. Вказані два види самозайнятих осіб перебувають не в єдиному, рівному положенні, що, перш за все, дискримінує фізичних осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, є порушенням принципів рівності, справедливості, єдності оподаткування і правової визначеності.

З метою недопущення дискримінації осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, дотримання принципу правової визначеності, обґрунтовано доцільність законодавчо закріпити право таких осіб щодо вибору (дискреції) системи оподаткування доходів, отриманих від провадження такої діяльності.

8. Податково-правовий статус суб'єктів, які здійснюють незалежну професійну діяльність, має специфіку, яка пов'язана із наявністю діалектичних суперечностей у трьох вимірах. По-перше, це встановлення особливостей реалізації обов'язків із податкового обліку: закріплення обов'язку щодо здійснення спеціальної реєстрації суб'єкта, який здійснює незалежну професійну діяльність, із одночасною наявністю фактичного підходу, визначеного листі податкового органу, щодо відмови у спеціальній реєстрації особам певних професій; запровадження для фізичної особи, зареєстрованої як підприємець та яка провадить незалежну професійну

діяльність, особливого обліку як фізичної особи - підприємця з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; закріплення особливого, а саме різного за обсягом облікового обов'язку стосовно отриманих особою доходів від незалежної професійної діяльності: ведення обліку витрат, що зменшують дохід до оподаткування податком на доходи фізичних осіб або ведення спрощеного обліку . По-друге, встановлення особливостей реалізації обов'язків із сплати податків: обов'язок зі сплати податків формується через дихотомію загального і спеціального податкового режиму, що передбачає сплату податку на доходи фізичних осіб або єдиного податку). По-третє, встановлення особливостей реалізації обов'язків із податкової звітності: звітні обов'язки також реалізують через дихотомію загального і спеціального податкового режиму, що в першому випадку передбачає подачу декларації про майновий стан та доходи, а в другому – квартальну звітність для платників єдиного податку.

РОЗДІЛ 2

ХАРАКТЕРИСТИКА ПРАВОВИХ РЕЖИМІВ ОПОДАТКУВАННЯ НЕЗАЛЕЖНОЇ ПРОФЕСІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ ТА ДЕРЖАВАХ ЄС

2.1. Оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності в європейських країнах

Сьогодні все частіше обговорюється проблема створення податкової системи і системи оподаткування, які б мали інноваційний характер. Фактично йдеться про створення такої моделі оподаткування, яка б у підсумку сприяла розвитку економіки та стимулювала активність платників податків і дозволила забезпечити певний баланс між реалізацією публічного інтересу (своєчасне і в повному обсязі надходження коштів до публічних фондів) та приватних інтересів (у тому числі, зменшення податкового тягара, захист права власності платників податків). Очевидно, що основною метою такої моделі оподаткування є створення сприятливого середовища для платників податків. Більш менш зрозумілі вектори руху у цьому напрямку щодо таких платників податків, які є господарюючими суб'єктами. В цьому контексті може застосовуватися: механізм зниження податкового тягара на дослідження і розробки (R&D) (йдеться про надання податкових кредитів або інших пільг для підприємств, які інвестують у дослідження та розробки нових технологій та інноваційних продуктів, які вкладають кошти у інноваційні галузі або стартапи, сприяючи залученню приватних інвестицій в інноваційний сектор); відстрочення оподаткування для стартапів (з метою зниження податкового навантаження закріплення можливості відстрочки сплати податків на перших етапах розвитку стартапу); та ін. Водночас багато «білих плям» залишається стосовно такої категорії податників як особи, що провадять незалежну професійну діяльність.

Враховуючи проблемність зазначеного нами питання доречним вбачається проведення дослідження різних моделей правового регулювання оподаткування доходів, отриманих від провадження незалежної професійної діяльності, в країнах ЄС. Запозичення зарубіжного досвіду може мати як позитивний, так і негативний ефект. Тож отримані результати можуть стати як вектором розвитку вітчизняного регулювання в зазначеній сфері, так і або ж стане зворотним прикладом. Таким чином ми надалі здійснимо аналіз правового регулювання оподаткування доходів, отриманих від провадження незалежної професійної діяльності, в країнах ЄС, зосередивши увагу, в основному на прикладі індивідуальної адвокатської діяльності, що слугуватиме предметом подальшого порівняльного аналізу [131, с. 88–91].

Наприклад, оподаткування незалежної професійної діяльності в Польщі регулюється Законом Польщі «Про податок з цивільно-правових угод» від 9 вересня 2000 року[164]. Так особи вільних професій (незалежна професійна діяльність), обирають форму оподаткування самостійно. Так, платник може застосовувати загальні правила (інакше відомі як податкова шкала), які є основною формою оподаткування підприємницької діяльності. Показово, що вона застосовується автоматично, тому якщо платник податків хоче використовувати іншу форму оподаткування, він повинен своєчасно повідомити про це відповідний офіс. В іншому випадку йому доведеться чекати на зміну цілий рік.

Базою оподаткування за загальними правилами є дохід, отриманий від підприємницької діяльності. Це означає, що платник податків враховує всі доходи, отримані в процесі діяльності, і зменшує їх на відповідні витрати, що підлягають вирахуванню (бізнес-витрати). Різниця між доходами і витратами дає нам прибуток. Цей дохід оподатковується за ставкою 17 відсотків а після перевищення другого порогу – заставкою 32 відсотки. Крім того, платники податків, які оподатковуються відповідно до податкової шкали, зможуть скористатися різними пільгами, наприклад, податковою пільгою на дітей, пільгою на реабілітацію, пільгою на Інтернет, пільгою на термомодернізацію,

пільгою на НДДКР або IP Vox. Цей спосіб оподаткування також часто обирали подружжя, яке проживає разом. Крім того, особи, які оподатковуються на загальних підставах, можуть скористатися неоподатковуваною сумою, яка в даний час становить максимум 8 000 злотих (її розмір залежить від отриманого доходу). Якщо дохід перевищує 1 мільйон злотих, то перевищення цієї суми буде додатково оподатковуватися так званою "надбавкою солідарності" у розмірі 4% [164]. Платник податку, який отримує дохід від підприємницької діяльності, матиме можливість зменшити дохід на суму пільги для платників податку, які отримують дохід від несільськогосподарської діяльності. Розмір пільги залежить від розміру доходу платника податків, тобто понесені витрати не враховуються при визначенні права на застосування пільги. Пільгою зможуть скористатися ті підприємці, які отримали дохід не менше 68 411,99 злотих. Право на пільгу втрачається при перевищенні порогу в 133692,01 злотих. Платник податків, чий дохід перевищує суму 133692 злотих, не має права на пільгу. Ця пільга розраховується за досить складною формулою, залежно від того, до якої групи належить підприємець [164].

Інший варіант оподаткування – це сплата податку на зареєстрований дохід за фіксованою ставкою. Відповідно до польського законодавства, одноразова сплата зареєстрованого доходу – це альтернативна форма оподаткування, яка передбачає спрощення розрахунків та податкових формальностей. Оподаткування базується на доходах, тому платник податків не має права відшкодовувати витрати, що підлягають вирахуванню. Вибір одноразової виплати дозволяє платнику податків скористатися нижчими податковими ставками, однак позбавляє його можливості скористатися податковими пільгами, неоподатковуваною сумою та спільним розрахунком з чоловіком/дружиною. Розмір фіксованої ставки на зареєстрований дохід був встановлений законодавцем у частині 1 статті 12 Закону "Про податок на доходи фізичних осіб". З 2021 року єдиний податок на зареєстрований дохід передбачає вісім базових ставок, а саме: 17%, 15%, 12,5%, 10%, 8,5%, 5,5%,

3% та 2%. Наразі дохід від вільних професій оподатковуються за ставкою 17%[164].

Наразі професійні послуги оподатковуються за ставкою 17 відсотків. Під терміном «вільна професія» розуміється несільськогосподарська підприємницька діяльність, що здійснюється особисто, наприклад, адвокатами, нотаріусами, юридичними консультантами, податковими консультантами, консультантами з питань реструктуризації, із застереженням, що під особистим здійсненням вільної професії розуміється здійснення діяльності без найму, на підставі трудових договорів, договорів доручення, договорів про виконання конкретного завдання та інших договорів подібного характеру, осіб, які виконують діяльність, пов'язану з сутністю даної професії.

Однак, якщо адвокат, який обрав фіксовану ставку оподаткування, наймає на роботу, наприклад, стажиста за трудовим договором або договором доручення, то послуги, які він надає, не підпадають під визначення ліберальної професії. У такому випадку адвокат матиме право застосовувати фіксовану ставку 15 відсотків, передбачену у випадку надання юридичних, бухгалтерських та податкових консультацій (розділ 69 PKWiU), крім тих, що надаються в рамках вільної професії (стаття 12(1)(2)(g) Закону про одноразовий прибутковий податок). Закон не визначає, в якому розмірі має бути працевлаштована особа, яка виконує діяльність, пов'язану з сутністю даної професії. Таким чином, достатньо укласти один або два договори з іншим адвокатом (наприклад, про представництво) або стажистом, щоб адвокатська діяльність перестала кваліфікуватися як вільна професія.

Що стосується кваліфікації послуг, Закон про одноразовий прибутковий податок посилається на Польську класифікацію товарів і послуг (PKWiU). Віднесення діяльності, яку здійснює платник податків, до відповідної групи PKWiU є основою для визначення розміру податкових ставок. Слід підкреслити, що відповідальність за таку кваліфікацію несе сам платник податків, тому перед тим, як обрати цю форму оподаткування та подати заяву до податкової інспекції, слід перевірити, чи підпадають надані послуги під

відповідну групу PKWiU. Хоча податкові органи не мають права відносити діяльність, яку здійснює платник податків, до відповідної групи ПКВіУ на етапі повідомлення, вони можуть перевірити її, наприклад, на етапі перевірки [164].

Цей дохід розглядається як частина загального доходу платника податків і підлягає оподаткуванню за звичайною ставкою. Оподатковуваний дохід також включає будь-який дохід, отриманий від здійснення професійної діяльності або від надання послуг населенню. Це включає дохід від таких видів діяльності, як архітектура, нотаріальні послуги, юридичні послуги та наукова діяльність[49]. Польський податковий закон також вимагає, щоб усі фізичні особи, які займаються незалежною професійною діяльністю, реєструвалися у податкових органах та подавали податкові декларації [164]. Як бачимо, польським законодавством передбачена дискреція для платника податків вільних професій у виборі режиму оподаткування доходів від такої діяльності.

В Австрії оподаткування незалежної професійної діяльності архітекторів, нотаріусів, адвокатів, наукової діяльності, художню, літературну, педагогічну чи виховну роботу, самостійну роботу лікарів, стоматологів, ветеринарів, юристів, нотаріусів, патентних повірених, геодезистів, інженерів, архітекторів, комерційних хіміків, аудиторів, податкових консультантів. , особи з консультаційними повноваженнями - та бізнес-економісти, присяжні ревізори, податкові агенти, натуропати, дантисти, фізіотерапевти, журналісти, фоторепортери регулюється Австрійським законом про прибутковий податок (Einkommensteuergesetz). При цьому вільний підприємець є самозайнятим, якщо він користується допомогою технічно підготовлених працівників, а обов'язковою умовою є те, що він несе відповідальність і відповідає за свої власні спеціальні знання. До цієї групи також відноситься дохід від іншої самозайнятої роботи, наприклад, як винагорода за виконання заповітів, за управління активами та за роботу в якості члена наглядової ради[8; 9].

Відповідно до вказаного закону, оподатковуваний дохід, отриманий від цих видів діяльності, підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб за прогресивною ставкою від 25 до 55% та надбавкою солідарності у розмірі 5,5%. Крім зазначеного вище, з осіб, які здійснюють професійну діяльність, справляється торговий податок (Gewerbesteuer), ставка якого дорівнює 17,2%, муніципальний торговий податок (Kommunalsteuer), ставка якого встановлюється муніципалітетом в розмірі від 0 до 7% від отриманого доходу та податок на додану вартість (Umsatzsteuer) за ставкою 20%. Додатково зазначені вище особи можуть обкладатися внеском на соціальне страхування (Sozialversicherungsbeitrag) за ставкою 17,6% [188].

На прикладі німецького податкового законодавства розглянемо оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності в Німеччині. Одним з основних питань, які виникають в оподаткуванні індивідуальної адвокатської діяльності, є відносини між адвокатом та його клієнтом, які регулюються рядом правил і норм, серед яких збереження коштів клієнтів, ведення фінансового обліку, повідомлення клієнтів про фінансові питання, пов'язані з їх представництвом (повідомлення про витрати, оплата винагороди, рахунки та витрати тощо) [1; 206]. З цієї причини, адвокати мають вести детальний облік всіх отриманих платежів та джерел їх походження, що дозволяє встановити оподатковувані та неоподатковувані фінансові операції [206].

До основних податків, які сплачують адвокати в Німеччині, відносяться: податок на прибуток (за прогресивною ставкою 15 – 30%), податок на додану вартість (ПДВ) за послуги, які вони надають своїм клієнтам. Окрім основних податків, існує також ряд додаткових податків та зборів, які стосуються адвокатів, наприклад, збір на покриття витрат на розгляд справ у судах та інших органах юстиції (ставка залежить від вартості позову та категорії суду, який розглядає справу). Особливістю оподаткування адвокатської діяльності в Німеччині є те, що вони можуть обирати методи оподаткування [131, с. 89-90]. Адвокати можуть обрати як спрощену систему оподаткування (яка зменшує податкове навантаження та дозволяє вести бухгалтерський облік за прощеною

процедурою), так і систему оподаткування на основі реальних витрат, яка передбачає врахування всіх витрат, пов'язаних з адвокатською діяльністю і вимагає ведення бухгалтерського обліку за загальною процедурою [11; 27].

Із зазначеного вбачається, що оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності в Німеччині є складним та вимагає від адвокатів дбайливого ведення бухгалтерського обліку та використання належних методів оподаткування. Окрім того важливості набуває момент врахування особливостей відносин між адвокатом та його клієнтом, які можуть впливати на оподаткування фінансових операцій та зборів. Дотримання законодавчих вимог щодо оподаткування є важливим елементом забезпечення законності та порядку в індивідуальній адвокатській діяльності. Крім того, адвокати повинні виконувати вимоги про повідомлення податкових органів про свою діяльність та обрахування і сплату податкових зобов'язань.

Велика Британія є однією з провідних країн у світі, де індивідуальна адвокатська діяльність є широко розвиненою та регульованою сферою. Індивідуальна адвокатська діяльність в Великій Британії, як і в Україні, може бути організована у формі самостійної практики, спільної практики або включення до юридичної фірми [17]. Кожна з цих форм має свої відмінності, які впливають на оподаткування.

Правове регулювання адвокатської діяльності в цій країні регулюється Законом про податки з доходів (Income Tax Act [14]), відповідно норм якого доходи від такої діяльності оподатковуються податком на дохід фізичних осіб (Personal Income Tax [15]). Розмір оподатковуваного доходу розраховується з урахуванням витрат, пов'язаних з такою діяльністю (оренда, обладнання, програмне забезпечення, професійне страхування тощо), при цьому, якщо адвокат здійснює індивідуальну діяльність, то він враховує такі витрати індивідуально, а якщо адвокат здійснює діяльність у складі об'єднання (спільна практика, юридична фірма), то облік доходів та витрат ведеться окремо для кожного партнера або акціонера [107]. В Великій Британії для адвокатів також існує можливість обирати методи оподаткування – якщо дохід

від здійснення професійної діяльності не перевищує встановленої суми, то можна обрати спрощену форму оподаткування, яка дозволяє не сплачувати податок на певну суму доходів [107].

Показово, що у разі використання адвокатом нерухомості в своїй діяльності, остання також підлягає оподаткуванню. Так, адвокат має право враховувати у складі витрат певні суми на оренду офісу або на ремонт та покращення об'єкту нерухомості, що використовується для його діяльності [107].

Також варто зазначити, що у Великій Британії діє система Value Added Tax (VAT), що є обов'язковим для будь-якого підприємства з оборотом понад 85 000 фунтів стерлінгів на рік, тому у випадку, якщо дохід від здійснення адвокатської діяльності досягає зазначеної суми, в цій країні адвокати повинні зареєструватися як платники VAT [107].

Позитивно, що Велика Британія має досвід щодо запровадження програм підтримки малих підприємств. Останні можуть бути використані й адвокатами, які працюють самостійно або у малих юридичних фірмах. Суть таких програм полягає у наданні права на отримання знижки на податкові відрахування і отримання фінансової допомоги та консультацій щодо податкової оптимізації.

Таким чином оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності в Великій Британії регулюється Законом про податки з доходів (Income Tax Act [14]). Він вказує на використання з метою оподаткування доходів адвокатів ставки податку на дохід фізичних осіб. Адвокати можуть відраховувати певну частину витрат на свою діяльність, такі як оренда офісу, придбання обладнання та програмного забезпечення тощо. Індивідуальна адвокатська діяльність в Великій Британії має свої особливості в оподаткуванні, зокрема, вимагає дотримання законодавства та зареєструватися як платник VAT у разі перевищення встановленого порогу. Адвокатам необхідно бути обізнаними з цими правилами та нормами, щоб забезпечити оптимальну стратегію

оподаткування своєї діяльності та уникнути неприємностей з податковими органами.

У Данії оподаткування незалежної професійної діяльності регулюється Законом про податок на прибуток (Income Tax Act), згідно якого адвокати, як особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність, сплачує податок на прибуток [13]. Водночас, законодавство цієї країни передбачає можливість вирахування витрат, обумовлених здійсненням такої діяльності (витрати на бізнес, соціальні внески).

У Франції адвокати, як і для інші фізичні особи, оподатковуються за загальною системою оподаткування. Однак в цій країні для незалежних професіоналів (фр. *professionnels indépendants*) існує спрощена система оподаткування, яку вони можуть використовувати для сплати податків на доходи. Ця система називається "режим мікропідприємства" (фр. *régime micro-entreprise*) і створена для полегшення оподаткування малих бізнесів та самозайнятих осіб. Основні характеристики системи "режим мікропідприємства" у Франції включають наступне: 1) спрощена система обліку доходів: замість складного обліку доходів та витрат, підприємці можуть скористатися спрощеною системою обліку, в якій обчислюється обсяг оподатковуваних доходів на підставі їхнього обороту (грошового виручки), що дозволяє зменшити податкові обов'язки та спростити бухгалтерську роботу; 2) знижені ставки податків: підприємці, які обирають режим мікропідприємства, мають право на знижені ставки податку на прибуток (податок на прибуток з нерухомості та податок на прибуток з активності), що дозволяє зменшити податковий тягар; 3) спрощений облік податку на додану вартість; 4) спрощений процес реєстрації [4].

Естонії розглядуване нами питання регулюється низкою нормативно-правових актів: Закон «Про оподаткування» від 20.02.2002 року (*Maksukorralduse seadus Vastu võetud 20.02.2002, RT I 2002, 26, 150, jõustunud vastavalt §-le 170*)[21] та Закон «Про податок на прибуток» від 15.12.1999 року (*Tulumaksuseadus Vastu võetud 15.12.1999, RT I 1999, 101, 903, jõustumine*

01.01.2000)[28]. Згідно із положеннями статті 14 Закону «Про податок на прибуток» професійна діяльність на рівні із господарською діяльністю включена до змісту підприємництва (у тому числі творча діяльність нотаріуса та судового виконавця та вільної творчої особи), метою якої є отримання доходу від виробництва, продажу чи посередництва товарів, надання послуг чи інша діяльність, у тому числі творча чи наукова діяльність.

Відповідно до естонського законодавства особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність («Kutsetegevus»), мають стати на облік. Такий облік має на меті збір даних для виконання завдань, що впливають із законів про податки та інших законів; ведення обліку за призначенням податків, перевірки вірності податкових виплат і стягнення тощо[28].

Перед початком діяльності в Естонії фізичні особи (як самозайняті особи) зобов'язані зареєструватися в Податково-митному департаменті. Вказаний орган влади видає таким особам на їх вимогу документ, що підтверджує їх реєстрацію [21]. Важливо вказати, що у статті 20 Закону «Про оподаткування» від 20.02.2002 року згадується поняття «самозайнята особа» (Füüsilisest isikust ettevõtja) у значенні статті 14 Закону «Про податок на прибуток» від 15 грудня 1999 року [21].

Враховуючи, що розглядається оподаткування доходів, отриманих від незалежної професійної діяльності, варто зазначити, що в Естонії ці доходи відносяться до підприємницьких, відповідно до статті 12 Закону «Про податок на прибуток» від 15 грудня 1999 року [28]. Стаття 14 цього ж закону передбачає, що підприємницькою вважається самостійна господарська або професійна діяльність особи (у тому числі професійна діяльність нотаріусів і судових виконавців, та творча діяльність творчих особистостей вільних професій), метою якої є одержання доходу від виробництва або продажу товарів чи посередницької діяльності, надання послуг або здійснення іншої діяльності, у тому числі творчої чи наукової[28].

Таким чином відповідно до податкового законодавства Естонії, самозайнятими є фізичні особи, які здійснюють господарську або професійну

діяльність. Як перший, так і другий види діяльності вважаються підприємницькими. Тому й доходи від останніх вважаються доходами, отриманими від підприємницької діяльності [68].

Як зазначають вчені, в Естонії підприємництво характеризується, серед іншого, такими ознаками:

- 1) підприємець фізична особа вирішує сам, як, кому, де і коли він надає свою послугу;
- 2) підприємець фізична особа пропонує товари або послуги від свого імені (самостійно) іншим особам (покупцям/замовникам);
- 3) для виконання роботи підприємець фізична особа може найняти інших осіб, тобто підприємець фізична особа може бути роботодавцем для інших осіб;
- 4) підприємець фізична особа придбаває і ремонтує використовувані в підприємництві обладнання, знаряддя праці та інше за свій рахунок;
- 5) підприємець фізична особа організовує бухгалтерський облік, виходячи із Закону про бухгалтерський облік;
- 6) підприємець фізична особа визначає майно, що використовується у своєму підприємстві, а також пропорцію використання цього майна;
- 7) підприємець фізична особа придбаває необхідні для потреб підприємництва матеріали, товари та послуги за свій рахунок;
- 8) підприємець фізична особа не може сам собі бути роботодавцем, направляти себе у відрядження, виплачувати собі зарплату або робити собі спеціальні пільги;
- 9) підприємець фізична особа не може здійснювати правочини сам із собою (наприклад, укласти із самим собою договір про позичку, договір про продаж майна);
- 10) підприємець фізична особа, як підприємець, несе на собі супутній господарській діяльності ризик і повністю відповідає за свою господарську діяльність своїм майном: як тим, що використовується у підприємстві, так і власним майном;

11) підприємець фізична особа подає до Податково-митного департаменту декларацію про доходи від підприємництва на формі Е, де зазначає доходи від свого підприємництва та витрати на нього [106].

Нотаріуси та судові виконавці вважаються підприємцями – фізичними особами відповідно до правових актів, що регулюють їхню діяльність у сфері бухгалтерського обліку та оподаткування [106].

Щодо того, які податки, збори й платежі підлягають сплаті фізичними особами, що проводять незалежну професійну діяльність в Естонії, то це перш за все, це податок на прибуток, який сплачується такими платниками податків за ставкою – 20 % від отриманого прибутку. При цьому із такого прибутку вираховуються витрати на зазначену діяльність [28]. Підприємець – фізична особа, яка отримувала в попередньому податковому періоді підприємницькі доходи, зобов'язана протягом податкового періоду вносити авансові платежі з прибуткового податку. Величина авансового платежу становить 1/4 суми прибуткового податку, обчисленого з доходу від підприємництва за попередній період оподаткування [28].

Поряд із податком на прибуток фізичні особи, що проводять незалежну професійну діяльність, зобов'язані сплачувати соціальний податок. Останній стягується, як з доходів від трудової, так і з підприємницької діяльності для фінансування пенсійного та державного медичного страхування. Ставка соціального податку становить 33% (у деяких випадках 13%) від оподаткованої суми. Для платників соціального податку встановлено єдину мінімальну місячну ставку зобов'язання із соціального податку. У 2023 році вона становить 654 євро. Підприємець фізична особа протягом року сплачує авансові платежі із соціального податку чотири рази на рік – до 15-го числа останнього місяця кожного кварталу. Остаточне зобов'язання підприємця фізичної особи із соціального податку Податково-митний департамент розраховує на підставі доходів від підприємництва, задекларованих підприємцем у декларації про доходи, і надсилає підприємцю податкове

сповіщення про належну доплату. Термін сплати соціального податку, що підлягає доплаті, – 1 жовтня [106].

Відповідно до статті 3 Закону «Про оподаткування» від 20 лютого 2002 року, податок на прибуток та соціальний податок є державними податками.

Позначимо, що вказаним податкове навантаження на осіб, що проводять незалежну професійну діяльність не вичерпується, оскільки поряд із податком на прибуток та соціальним податком такі платники мають сплачувати внесок обов'язкової накопичувальної пенсії (2%) [106] та платіж зі страхування від безробіття [106]. При цьому вказані внесок та платіж вираховуються з доходу, отриманого підприємцем – фізичною особою [106].

Доходи (у тому числі підприємницькі доходи), отримані фізичною особою, враховуються під час оподаткування прибутковим податком у тому податковому періоді, в якому вони надійшли. Вирахування з оподатковуваних доходів (у тому числі витрати, пов'язані з підприємницькою діяльністю) враховуються в тому податковому періоді, в якому вони були здійснені. Сплачений або утриманий прибутковий податок враховується в тому податковому періоді, в якому податок був сплачений або утриманий. Така категорія платників податків зобов'язана вести облік доходів і витрат у спосіб, що забезпечує чітку фіксацію даних, необхідних для визначення оподатковуваних податком доходів, а також зобов'язаний зберігати документи, пов'язані з доходами і витратами.

Самозайняті особи в Естонії так само поряд із веденням обліку та зберіганням документів, подають звітність до контролюючих органів. Звітність подається у формі декларації. Платник податків зобов'язаний подати до Податково-митного департаменту декларацію про доходи щодо отриманого за податковий період доходу або вигоди не пізніше 30 квітня року, наступного за податковим періодом [21].

У Латвійській республіці оподаткування доходів від розглядуваного виду діяльності здійснюється відповідно до Закону «Про податок на доходи

фізичних осіб» [23]. Так, у статті 11 вказаного нормативно-правового акта закріплено, що економічною діяльністю фізичної особи вважається будь-яка діяльність, спрямована на виробництво товарів, виконання робіт, торгівлю та надання послуг за винагороду. До економічної діяльності також належить діяльність, пов'язана з виконанням договору з товариством, професійною діяльністю, управлінням нерухомістю, діяльність комерційного агента, маклера та індивідуального комерсанта, а також діяльність індивідуального підприємства (у тому числі фермерського та рибальського господарства), що належить фізичній особі. Що стосується професійної діяльності, то нею визнано будь-яке самостійне надання професійних послуг поза трудовими правовідносинами, у тому числі наукових, літературних, педагогічних, акторських, режисерських, лікарських, присяжних адвокатів, присяжних ревізорів, присяжних нотаріусів, присяжних геодезистів, присяжних оцінювачів, художників, художників у ролі консультанта, інженера, судового пристава, бухгалтера чи архітектора.

Ставка податку на доходи від незалежної професійної діяльності становить 15%, розмір податку розраховується самостійно. Законодавство цієї країни передбачає можливість вирахування з суми отриманого доходу витрат, пов'язаних з такою діяльністю. Види витрат, документи, які повинні підтверджувати такі витрати, порядок їх обліку визначається Урядом Литовської Республіки або уповноваженим ним органом [7]. Також підкреслимо, що індивідуальні підприємці в Литовській Республіці оподатковуються за нижчою ставкою 5%, ніж представники незалежних професій [30].

Як ми бачимо, в країнах Європейського Союзу передбачає для осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність, обирати спрощену систему оподаткування, проте єдиного підходу до цього питання немає, в кожній країні існують різні правила, що регулюють оподаткування осіб вільних професій.

Країни ЄС так само мають особливості правового регулювання оподаткування незалежної професійної діяльності, тобто діяльності фізичних

осіб, які здійснюють специфічні види діяльності, що віднесено до вільних професій. Це свідчить про відмінність від українського підходу. Законодавці досліджених нами країн підходять простіше до регулювання оподаткування такої діяльності, тобто не розширюючи категорії платників, а надаючи фізичним особам, як правило, за рівнем їх доходу варіативність (від низької до підвищеної) ставок податку на доходи фізичних осіб.

Систематизуючи наведені підходи можна резюмувати, що оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності, в Україні та Європі мають як спільні, так і відмінні риси.

По-перше, в Україні платники податків, що провадять незалежну професійну діяльність, не відносяться до когорти підприємців. В європейських країнах зазвичай вільні професії (незалежна професійна діяльність) набуває якостей підприємницької діяльності, що обумовлює кваліфікацію доходів від такої діяльності як підприємницькі.

По-друге, в Україні застосовується поняття «самозайнята особа», яке своїм змістом охоплює два види платників: фізична особа-підприємець і фізична особа, що провадять незалежну професійну діяльність; в європейських країнах йдеться про самозайнятість, вільні професії, незалежні професії, підприємницьку діяльність, господарську діяльність.

По-третє, облік та звітність майже однаковий: передбачено обов'язок ставати на облік; встановлено ведення реєстру платників податків; закріплено, що такі фізичні особи отримують документ, що підтверджує їх реєстрацію; запроваджено ведення обліку та подання звітності в електронному вигляді тощо). Водночас, ми засвідчуємо, що певна країна Європи може мати і має додаткові вимоги до оподаткування доходів незалежної професійної діяльності, зокрема, вимоги до звітності та документації. Ці вимоги регулюються національним законодавством кожної країни.

По-четверте, податкове навантаження на таких платників податків зазвичай у країнах Європи вище, ніж в Україні. Приміром, фізичні особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність, в Україні сплачують податок на

доходи фізичних осіб, військовий збір та поряд із цим єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне страхування. В Естонії, своєю чергою, такі ж платники податків сплачують: податок на прибуток, соціальний податок, внесок обов'язкової накопичувальної пенсії, платіж зі страхування від безробіття. У Німеччині – податок на дохід, а також додаткові соціальні внески, які покривають певні соціальні послуги (приміром, медичне страхування та пенсійне забезпечення). У Франції також існують подібні правила оподаткування.

Система Value Added Tax, передбачена в Великій Британії, застосовується до тих, доходи яких перевищують встановлену законодавством суму, що вбачається справедливим та логічним. Позитивно, що на платника податків при перевищенні ліміту не покладаються штрафи і додаткові зобов'язання, він не зобов'язаний змінювати систему оподаткування, а має додатково доплатити податок за таке перевищення.

Водночас, позначимо, що у європейських країнах закріплено обов'язок особам вільних професій реєструватися платником податку на додану вартість та сплачувати його. Це означає, що при провадженні професійної діяльності, надаючи послуги, такі суб'єкти зобов'язані сплачувати поряд із податком на доходи (чи прибуток) – податок на додану вартість.

По-п'яте, дохід від розглядуваної діяльності оподатковується не завжди за правилами, які стосуються податку на доходи фізичних осіб. Наприклад, у Великій Британії це здійснюється на підставі Закону про податки з доходів (Income Tax Act[14]), а саме – податком на дохід фізичних осіб (Personal Income Tax[15]). Так само і в Данії – за законом про податки з доходів (Income Tax Act), хоча в цій країні його називають податком на прибуток.

По-шосте, у багатьох країнах Європейського Союзу незалежна професійна діяльність може оподатковуватися за загальними правилами, як діяльність фізичної особи, тому ставки податків можуть варіюватися залежно від рівня доходів. Наприклад, у Франції ставки податків для фізичних осіб можуть бути до 45% [4]. У Великій Британії фізичні особи, які займаються

незалежною професійною діяльністю, можуть платити податок на прибуток в розмірі до 45% залежно від рівня доходу [107].

По-сьоме, в багатьох країнах Європейського Союзу передбачається здійснення вирахувань із доходів таких платників податків, що пов'язані із провадженням такої діяльності.

По-восьме, у більшості розглядуваних країни особам, що здійснюють незалежну професійну діяльність, дозволено мати найманих працівників, тобто бути роботодавцем в межах своєї діяльності.

І ще один аспект, вартий уваги. Так, Європейський Союз має спільну систему оподаткування для незалежної професійної діяльності, яка регулюється Директивою Ради Європейського Союзу 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року щодо спільної системи податку на додану вартість [2]. Згідно з цією директивою, незалежна професійна діяльність оподатковується податком на додану вартість (ПДВ), який стягується в країні резиденції замовника послуг. Якщо замовник послуг не є платником ПДВ, то оподаткування переноситься на незалежного професіонала [2]. При цьому, незалежний професіонал може бути зобов'язаний зареєструватися як платник ПДВ у країні своєї резиденції, якщо його обіг перевищує певний поріг, встановлений кожною країною окремо. Також, для спрощення оподаткування, Європейський Союз встановив систему одержання електронного ПДВ, яка дозволяє незалежним професіоналам оподатковувати свої послуги в країнах ЄС, не зареєструвавшись як платник ПДВ в кожній окремій країні [2].

Таким чином, аналіз законодавства країн Європейського Союзу дає підстави вважати, що визначене, виважене, справедливе оподаткування незалежної професійної діяльності допомагає забезпечити фінансову стабільність осіб, які її провадять, сприяє ефективному здійсненню професійної діяльності, за умови, коли оподаткування не є самоціллю, а становить собою інструмент забезпечення економічної стабільності та розвитку держави.

Наприклад, оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності в Німеччині є складною та вимагає від адвокатів відповідального підходу до ведення бухгалтерського обліку та використання відповідних методів оподаткування. Дотримання вимог щодо оподаткування є важливим елементом забезпечення належної індивідуальної адвокатської діяльності, що сприяє ефективному здійсненню професійної діяльності та фінансовій стабільності адвокатів. Оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності в Великій Британії також є складним процесом, який регулюється законодавством та залежить від багатьох факторів, включаючи доходи, витрати та форму власності. Враховуючи ці особливості, адвокати можуть знайти оптимальні рішення для оподаткування своєї діяльності та отримання максимальної вигоди від своєї професійної діяльності [131, с. 90].

В європейських країнах до оподаткування доходів від зайняття незалежною професійною діяльністю підходять простіше, не розширюючи категорії платників, а надаючи фізичним особам, як правило, за рівнем їх доходу варіативність (від низької до підвищеної) ставок податку на доходи фізичних осіб і можливість користуватися спрощеними системами оподаткування. Окрім того, залежно від рівня доходу до таких платників податків застосовуються різні за розміром ставки – прогресивні (чим більший дохід, тим вища ставка). Як видається, такий підхід є більш прийнятним, заохочувальним, стимулюючим для починаючих підприємців, адвокатів тощо. Тому варто брати до уваги зарубіжний досвід для покращення вітчизняного правового регулювання. Таким чином, інноваційна модель оподаткування доходів від зайняття незалежною професійною діяльністю може мати місце, чим стимулювати розвиток інноваційного потенціалу країни та сприяти її конкурентоспроможності на глобальному ринку.

2.2. Теоретико-методологічні підходи до характеристики правових режимів оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності

Сьогодні все частіше обговорюється проблема створення податкової системи і системи оподаткування, які б мали інноваційний характер. Фактично йдеться про створення такої моделі оподаткування, яка б у підсумку сприяла інноваційному розвитку економіки та стимулювала інноваційну активність платників податків і дозволила забезпечити певний баланс між реалізацією публічного інтересу (своєчасне і в повному обсязі надходження коштів до публічних фондів) та приватних інтересів (у тому числі, зменшення податкового тягара, захист права власності платників податків). Очевидно, що основною метою такої моделі оподаткування є створення сприятливого середовища для платників податків у тому числі шляхом розвитку інноваційного підприємництва, залучення інвестицій у наукові дослідження та технологічний розвиток, сприяння впровадженню нових технологій і ринкових інновацій та ін.

Більш-менш зрозумілі вектори руху у цьому напрямку щодо таких платників податків, які є господарюючими суб'єктами. В цьому контексті може застосовуватися: механізм зниження податкового тягара на дослідження і розробки (R&D) (йдеться про надання податкових кредитів або інших пільг для підприємств, які інвестують у дослідження та розробки нових технологій та інноваційних продуктів, які вкладають кошти у інноваційні галузі або стартапи, сприяючи залученню приватних інвестицій в інноваційний сектор); відстрочення оподаткування для стартапів (з метою зниження податкового навантаження закріплення можливості відстрочки сплати податків на перших етапах розвитку стартапу); та ін. Водночас багато «білих плям» залишається стосовно такої категорії податників як особи, що провадять незалежну професійну діяльність.

Наразі одним із двох взаємовиключних видів самозайнятих осіб є особи, що провадять незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності (підпункт 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України) [110]. Через неоднозначність та, як вбачається, дискримінаційність зазначеного правового регулювання в Україні сформувалася стала суперечність цього питання, а також судова практика та правові позиції щодо спірних питань. Це, своєю чергою спонукає до пошуку такої моделі оподаткування, яка б була інноваційною, стимулюючою, сприятливою для такої когорти платників.

В Україні платники податків, що провадять таку діяльність, повинні сплачувати податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) у розмірі 18 % від бази оподаткування, військовий збір (далі – ВЗ) у розмірі 1,5 % від об'єкта оподаткування, яким є річний оподатковуваний дохід [110] та єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ), який не входить до системи оподаткування, але становить 22 % від доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб [159]. В цілому платники податків, що провадять таку діяльність, мають податкове навантаження 41,5% від свого доходу. Очевидно, що цей податковий прес для таких суб'єктів, як адвокати, нотаріуси та науковці, є непомірним. Не можна вважати такий підхід й стимулюючим, тим більше інноваційним, для фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, приватних виконавців, адвокатів та ін. суб'єктів, віднесених до розглядуваної категорії.

Багато хто також акцентує увагу на безальтернативності у застосуванні правових режимів оподаткування. Йдеться про відсутність вибору варіантів для оподаткування певних об'єктів або суб'єктів податкових відносин. Це означає, що законодавством передбачено єдиний, обов'язковий правовий режим оподаткування для конкретної категорії об'єктів або суб'єктів. У

контексті нашого дослідження ми можемо припустити вірогідність думки про те, що особи, що провадять незалежну професійну діяльність, мають користуватися виключно загальною системою оподаткування, адже у них відсутнє право на застосування спрощеної системи оподаткування і сплату єдиного податку. Безальтернативність правового режиму оподаткування з одного боку забезпечує прозорість та однакові умови для всіх суб'єктів, які підпадають під цей режим. Однак водночас це може призвести до обтяжливості оподаткування для певних груп суб'єктів або об'єктів.

Зазвичай інноваційні моделі оподаткування, які цілком доречно можуть бути застосовані й до оподаткування доходів, що отримані від провадження незалежної професійної діяльності, охоплюють наступні ключові аспекти. По-перше, розробка і провадження спеціальних режимів оподаткування, що передбачають створення пільгового оподаткування. Це може відбуватися, наприклад шляхом зниження ставок оподаткування, надання податкових знижок та кредитів. Наслідком цього стає стимулювання платників до інвестування у дослідження і розробки, а також до впровадження нових технологій, збільшення обсягів інноваційної діяльності та залучення фінансування для певних цілей, зростання та розвиток таких суб'єктів. По-друге, створення сприятливих умов для розробників та володарів інтелектуальної власності, наприклад, шляхом зниження ставок оподаткування зборів з авторських прав або патентних зборів, може стимулювати інноваційну діяльність. По-третє, спрощення адміністративних процедур. Певно, що зниження бюрократичних бар'єрів, спрощення податкової звітності для платників податків може полегшити їхню діяльність та сприяти залучення капіталу.

У попередньому розділі нашої роботи ми зазначили, що особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, оподатковують доходи від такої діяльності за різними режимами: загальним і спеціальним. Тож зосередимо увагу на їх характеристиках. Позначимо, що найбільш науково розробленими є підходи до характеристики правових режимів у адміністративному праві.

Тож з метою достовірності та репрезентативності отримуваних нами результатів ми будемо звертатися перш за все до здобутків вчених позначеної галузі.

Так, для характеристики загального і спеціального податкових режимів важливим є застосування загальнометодологічного підходу, про який говорять В.Я. Настюк та В.В. Белєвцева. Його суть в тому, аби спочатку визначити, що включається до термінів «режим», «правовий режим», а після цього вже перейти до аналізу їх галузевих різновидів, а саме «податковий режим», «загальний податковий режим», «спеціальний податковий режим». Дійсно, такий підхід є доречним, адже між наведеними категоріями існує діалектичний взаємозв'язок загального, особливого та одиничного (окремого) [105, с. 10, 12].

Правовий режим, на переконання вчених, у структурно-функціональному сенсі – це: закріплена у законодавстві цільова сукупність прав, обов'язків та відповідальності; система заходів, яка використовується для досягнення поставлених цілей режимної спрямованості; система правових заходів, яка полягає у специфіці методів (прийомів) регулювання його механізму [105, с. 10, 12]. Спираючись на наукові напрацювання вчених, Р.І. Лемеха надає таку дефініцію адміністративно-правового режиму: це динамічна система взаємопов'язаних правових засобів регулювання певної сфери публічно-правових відносин, одним із учасників яких є органи публічної адміністрації, які використовують передбачені чинним законодавством інструменти адміністративно-правового впливу з метою забезпечення публічних інтересів держави та суспільства [94, с. 66]. Дійсно, динамічний аспект є вкрай важливим, адже режим не може бути статичним, правовідносини динамічно змінюються під впливом певних соціальних ситуацій.

Дещо іншим є підхід Т.П. Мінки, який пише, що правовий режим галузі права є правовою формою функціонування відносин, що складають предмет галузі права, які забезпечуються особливим поєднанням правових способів,

типів та методів правового регулювання, що створюють відповідний рівень динаміки цих відносин та визначають мету правового регулювання. При цьому вчений вірно підкреслює, що правовий режим віддзеркалює трансформацію правовідносин, яка досягається шляхом перетворення різних складових правового впливу у їх взаємодії: по-перше, правових засобів, якими є норми права, акти реалізації та застосування, юридичні факти тощо; по-друге, інших правових явищ, а саме: правових принципів, правової культури, правосвідомості та ін.) [103, с. 639]. К.В. Андрієвський правовий режим характеризує як спеціальний порядок регулювання, що виражається в комплексі заходів, які поєднують можливі дозволи, позитивні зобов'язання і необхідні заборони, а також створюють спрямованість правового регулювання, внаслідок чого здійснюється регулятивна дія на певні суспільні відносини набором юридичних засобів, характерних для даного типу правового режиму [33, с. 24]. Ми цілком погоджуємося із таким підходом. Очевидно, що податково-правовий режим, властивий регулюванню певних видів суспільних відносин, а саме – податкових. При цьому, він є відмінним поняттям від механізму правового регулювання податкових відносин. Феномен правового режиму дозволяє дослідити різноманітні за обсягом правообмеження, надзвичайні заходи з погляду їх нормативно-правової регламентації [91, с. 29, 34].

Так, для податково-правового режиму властиве органічне і синергетичне поєднання таких елементів як: правові засоби (норми податкового права, правові принципи); сфера застосування (визначається предметом податкового права); метод регулювання (імперативний із застосуванням диспозитивних прийомів); зв'язок між учасниками правовідносин (владно-майновий); мета застосування (забезпечення реалізації широкого кола публічних інтересів, або приватних інтересів, або їх балансуванню).

У науковій літературі прослідковується позиція, що об'єктом правового режиму як системи регулятивних правових засобів є не правовідносини, а

предмети матеріального світу, з приводу яких такі відносини виникають [91, с. 34]. Навряд чи це так. Це пов'язано із тим, що об'єктом податково-правового регулювання є саме відповідні суспільні відносини, а не явища чи предмети матеріального світу, діяльність людей (суб'єктів права). На цей аспект звертала О.О. Дмитрик, досліджуючи зміст фінансових правовідносин [63, с. 34]. В цьому контексті доречно ще одне пояснення, що правовідносини – це правова форма, але в той же час режим – це також правова форма, але форма форм – це метаформа [91, с. 134 та ін.].

Тож цілком логічно, що переходячи у площину податково-правового регулювання, податково-правовий режим є певним порядком правового регулювання, і своїм об'єктом має те, що піддається правовому впливу – податкові відносини, а не фізичному, як гроші тощо. Водночас в кожному режимі ви можемо виділити певний зв'язок між суб'єктами податкових правовідносин з приводу конкретного предмету - в нашому випадку певного податку або збору чи їх сукупності.

Синтезуючи наведені думки, вважаємо доцільним сформулювати таке визначення податково-правового режиму: це комплекс взаємопов'язаних правових засобів (податково-правових норм і принципів), що охоплюють можливі дозволи, позитивні зобов'язання і необхідні заборони), і відповідно до заявленої мети реалізації визначає правила (процедуру) справляння податків і зборів, правовий статус учасників податкових відносин. Зважаючи на специфіку податково-правового регулювання, види податкових режимів можуть встановлюватися виключно Податковим кодексом України. Тож пропонуємо таке визначення закріпити у статті 14 Податкового кодексу України.

Як вбачається, визначальними чинниками, що впливають на розмежування правових режимів є мета їх запровадження, а також змістове наповнення. При цьому мета може бути загальною і спеціальною, а остання за кількістю є доволі різноманітною. У цьому контексті доречно навести підхід Ю.П. Битяка. Він проводить розгалужену їх класифікацію за масштабом волі

громадян і організацій у використанні своїх можливостей для реалізації суб'єктивних прав. Зважаючи на такий критерій вчений виокремлює: пільгові та обмежувальні режими. Беручи за основу для поділу глибину змін у конституційному статусі громадян і організацій, пропонується виокремлення звичайних та надзвичайні режимів; за часом дії: постійні та тимчасові; за територією дії: на режими, що діють на всій території України та режими, що діють в окремих регіонах чи місцях; за окремими об'єктами: режими заповідників, вогнепальної зброї, отруйних речовин; за видами діяльності: режими оперативно-розшукової діяльності, окремих видів підприємницької діяльності тощо [31, с. 270].

Переходячи у площину оподаткування, вбачається що з огляду на мету податково-правового режиму (забезпечення реалізації широкого кола публічних інтересів, або приватних інтересів, або їх балансуванню, що має різні прояви), суб'єктний склад, а також інші фактори, доцільно виокремлювати загальний і спеціальний податково-правовий режим. Як приклад реалізації різного роду цільового спрямування, можна послатися на цілі спрощеної системи оподаткування та звітності. До їх кола науковці відносять: 1) необхідність підвищення рівня наповнюваності державного і місцевого бюджетів за рахунок детінізації (легалізації) малого бізнесу [93, с. 75-80]; 2) доцільність зменшення податкового навантаження на суб'єктів малого підприємництва [34, с. 17; 190, с. 164]; 2) спрощення процедур адміністрування податків, що мало метою збільшення коефіцієнтів фіскальної ефективності податків з малого бізнесу, бо темпи бюджетних видатків, зумовлених фінансуванням діяльності податкових органів, суттєво зросли, а з іншого – спростити бухгалтерський та податковий облік для суб'єктів малого підприємництва [41, с. 15; 190, с. 264]; 3) підтримка та стимулювання державою переходу фізичних осіб до самозайнятої та ініціативної діяльності [201, с. 153]; 4) запровадження простих і прозорих правил нарахування і сплати податків [41; 40]; 5) необхідність реалізації стимулюючої функції податків [44, с. 20-28; 82, с. 139]; 6) зменшення корупційних ризиків

(оскільки зменшується час на «спілкування» з контролюючими органами) [88, с. 32-36]; 7) спрощення ведення бізнесу через простоту нарахування та сплати податків, зменшення обсягу ведення податкової звітності, гармонізація податкового та бухгалтерського обліку, зменшення загальних витрат на управлінську складову господарської діяльності [111]; 8) легалізації малого бізнесу в Україні та підтримки суб'єктів малого підприємництва шляхом податкового стимулювання, яке досягалося за допомогою зниження податкового навантаження на них та спрощення податкового обліку і звітності [16; 181]. Отже, спеціальний податковий режим – це дієвий спосіб вирішити велике коло завдань, що стоять перед державою на конкретному етапі державотворення.

Платники податків, як і інші суб'єкти податкових правовідносин, діють за тими правилами, які встановлені у податковому законодавстві, а саме у Податковому кодексі України, а також відповідно до загальновизнаних принципів права. Іншими словами, реалізація відносин, в тому числі й податкових, відбувається відповідно до того правового режиму, що встановлений у державі і ми його назвемо загальним правовим режимом, все інше набуває природи спеціального.

За словами К.В. Андрієвського спеціальний податково-правовий режим – це особливий порядок оподаткування. Він є відмінним від загального, встановлюється правовими нормами, у яких визначаються юридичні засоби, які створюють для суб'єктів, на яких розповсюджується такий режим особливу систему потенційних правових наслідків, можливість настання (ненастання) яких служить для задоволення потреб держави (територіальної громади) у регулярному поповненні державного (місцевого) бюджету, а також для інших, спеціальних цілей, у певний проміжок часу, на певній території [33, с.197]. Інший підхід, за якого спеціальний податковий режим характеризується як окрема система заходів із оподаткування. Вона має певні темпоральні межі, адже застосовується в відповідний податковий період. Окрім того, її можна охарактеризувати як певну підсистему загального

податкового режиму, оскільки вона стосується окремих категорій господарюючих суб'єктів, особливих груп об'єктів оподаткування, певної території чи окремих галузей економіки. Тож спеціальний податковий режим є певною зміною загального податкового режиму, за якого окремі положення такого режиму мають загальних характер, і інші – спеціальний [101, с. 17; 102, с. 109].

Як бачимо, вчені акцентують увагу на певних особливостях, які притаманні розглядуваному правовому явищу, що цілком логічно. Безумовно, що спеціальний режим, ґрунтуючись на загальному податковому режимі, закріплює саме особливості оподаткування для окремих категорій суб'єктів, базові засади якого містяться в загальному податковому режимі, а не скасовує його.

Що стосується конкретних параметрів функціонування того або іншого спеціального податково-правового режиму, то вони можуть істотно розрізнятися. І це виявляється в наявності більшої або меншої кількості заборон і позитивних зобов'язань або більш розгорнутої мережі пільг і дозволів. Вони розрізняються масштабом прав і обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, за глибиною змін правового статусу суб'єктів відносин, за кількістю та якістю функціональних обов'язків, що покладено на податкові органи, за часом і територією дії й за іншими критеріями [91, с. 29]. Поряд із тим у будь-якому разі спеціальним податковим режимам властиві такі основні ознаки: вони встановлюються виключно податковим законодавством (Податковим кодексом України); за їх допомогою формуються спеціальні, тобто відмінні від загальних, правила у сфері оподаткування; вони становлять особливий порядок податково-правового регулювання, що складається із сукупності юридичних засобів і характеризується певним їх поєднанням, правовим регулюванням; характеризуються особливим групуванням взаємодіючих між собою дозволів, заборон та позитивних зобов'язань; розповсюджуються на певне коло суб'єктів; вони створюють своєрідне середовище, в якому чітко прослідковується поєднання сприятливості або

несприятливості для задоволення прав та інтересів суб'єктів податкових правовідносин. При цьому, розвиваючи останню тезу презюмуємо, що таке середовище стосується не виключно платників податків і зборів, а розповсюджуються на певне коло інших суб'єктів податкових правовідносин або окремої їх групи. Це можуть бути фізичні особи-платники, суб'єкти господарювання, самозайняті особи, особи які здійснюють незалежну професійну діяльність, суб'єкти Дія-Сіті, податкові органи тощо.

Також спеціальний режим може стосуватися певного податку або їх набору. Відзнакою такого порядку оподаткування може бути: встановлення відмінних від загальних ставок, закріплення іншої бази оподаткування, позначення інших елементів правового механізму податку, впровадження податкових пільг (звільнення певних категорій платників, які відповідають встановленим ознакам, звільнення від сплати певних податків чи зборів тощо).

Характерно, що у Податковому кодексі України відсутнє визначення податкового режиму, або загального податкового режиму. Водночас у статті 11 цього кодифікованого акта закріплюється визначення спеціального податкового режиму як системи заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів [110]. На наше переконання у даному визначенні законодавець доволі вузько підходить до формулювання спеціального податкового режиму, адже акцентує увагу на тому що він стосується виключно такої групи платників податків, як господарюючі суб'єкти. Очевидно, що такий підхід потребує коректування.

Це пов'язано із тим, що сьогодні у Податковому кодексі закріплені правила, які за своєю суттю є спеціальним податковим режимом, однак формально такими не названо. Наприклад, О.К. Ковальчук справедливо пише, що податковий компроміс – це саме спеціальний режим, яким передбачається звільнення платників податків від відповідальності за порушення податково-правових норм. Таку думку вона базує на тому, що: а) під дію такого режиму підпадають платники податків як зобов'язані учасники податково-правових відносин; б) це саме спеціальний режим, оскільки був впроваджений зі

спеціальною метою, розповсюджується на окремий пласт податкових правовідносин й не є характерним для регулювання вказаних відносин на постійній основі [83, с. 75]. Ми цілком підтримуємо наведену тезу правниці.

Окрім того, згадуючи запровадження певних дозволів і заборон, які стосувалися прав та обов'язків платників податків, а також податкових органів під час карантинних обмежень, то фактично ми також мали справу із встановленням спеціального режиму оподаткування на той період. Тобто особливі умови формували зміст того правового режиму динаміки податкових правовідносин, який буде застосовуватися у конкретній ситуації, адже такі правові режими можуть поєднувати різноманітні типи правового регулювання і забезпечувати комплексний вплив на суспільні відносини. Вибір того або іншого режиму залежить від тих умов, які ми називаємо особливими, ступеня кризовості надзвичайної ситуації й характеристики її елементів: ступінь і вид загрози безпеки; характер уражаючих факторів; масштабність і часовий аспект протікання надзвичайної ситуації; різнопорядковість наслідків, їх ланцюговий характер. І тут важливо такі умови характеризувати реально, без підміни понять.

І тут виникає питання, як оцінювати особливі умови, що виникають, і відповідно які наслідки вони мають породжувати. На наше переконання, це має відбуватися з урахуванням таких принципів: верховенства права, пропорційність, співмірність, соціальної справедливості, розумних очікуваннях, послідовності правового регулювання, неприпустимість нівелювання права процедурою його реалізації.

Тож ми пропонуємо внести зміни до статті 11 Податкового кодексу України, виклавши її в новій редакції.

Проектуючи ці положення стосовно оподаткування доходів, отриманих від незалежної професійної діяльності, зазначимо, що сплата податку на доходи відповідно до статті 178 Податкового кодексу України, охоплюється загальним податковим режимом. Що стосується спеціального, то виходячи із буквального тлумачення статті 11 Податкового кодексу України, він не може

розповсюджуватися на осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність з огляду на те, що така професійна діяльність є відмінною від господарської, про яку йдеться у статті 11. Водночас, на наше переконання, наразі наявні всі підстави для зміни у парадигмі оподаткування осіб, які проводять незалежну професійну діяльність.

2.3. Застосування загального та спеціального режиму оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності

Загальний правовий режим оподаткування – це система правил і норм, які регулюють оподаткування таких платників податків, незалежно від їхньої діяльності, статусу чи інших характеристик. Цей режим передбачає застосування однакових або схожих податкових ставок та обов'язкових правил оподаткування до всіх суб'єктів господарювання та фізичних осіб. Основними характеристиками такого режиму є: (а) уніфікація, що передбачає стандартизовані підходи, які стосується всіх категорій платників податків; (б) рівність – всі суб'єкти мають однакові податкові обов'язки та права; (в) однакові ставки до подібних видів доходів або операцій; (г) загальні обов'язки і права - суб'єкти, які підпадають під такий режим, повинні дотримуватися однакових обов'язків, таких як подання податкових звітів, сплату податків у встановлені строки, а також мають право на однакові податкові пільги, якщо такі передбачені законодавством. Тож загальний податковий правовий режим становить собою основним режим оподаткування для більшості платників податків. Проте у деяких випадках можуть існувати окремі спеціальні режими оподаткування для певних категорій суб'єктів або видів діяльності, які передбачають інші податкові ставки або правила.

Розглянемо особливості сплати податку на доходи фізичних осіб суб'єктами, що здійснюють незалежну професійну діяльність, за загальним податковим режимом. Так, відповідно до пункту 178.1. статті 178 Податкового кодексу України 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 такий облік [110].

Детально облікову процедуру визначено у Порядку обліку платників податків і зборів [114]. Так, взяття на облік фізичних осіб, які не є підприємцями та здійснюють незалежну професійну діяльність, здійснюється за місцем постійного проживання. При цьому за умови здійснення державної реєстрації такої діяльності у відповідному уповноваженому органі та отримання свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності, до податкових органів надається відповідний документ, що посвідчує таку реєстрацію.

Для забезпечення цієї мети встановлено вимогу для таких осіб у строк 10 календарних днів після державної реєстрації (реєстрації) незалежної професійної діяльності та отримання відповідного свідоцтва про реєстрацію, подати пакет документів. Така подача може бути здійснена особисто або шляхом надіслання рекомендованим листом з описом вкладення, або через уповноважену особу. При цьому, у разі неотримання довідки про взяття на облік особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, об'єктом оподаткування будуть вважатися доходи, отримані від такої діяльності без урахування витрат.

Відповідно до пункту 178.2. статті 178 Податкового Кодексу України доходи, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності, оподатковуються за ставкою 18%. Однак, особливістю в даному випадку є те, оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності. Наголос на сукупному чистому доході пов'язаний із намаганням забезпечити реалізацію принципу соціальної справедливості, з метою зменшення податкового навантаження на платника. Важливим

моментом є те, що при визначенні сукупного чистого доходу платники можуть враховувати лише ті витрати, які пов'язані із провадженням певного виду незалежної професійної діяльності та мають документальне підтвердження.

З цією метою платники мають вести облік доходів. Типова форма, за якою здійснюється облік доходів і витрат фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.05.2021 № 261 (далі – Порядок № 261). Згідно з пунктом 2 розділу I Порядку № 261 облік доходів і витрат ведеться в паперовому та/або електронному вигляді, у тому числі засобами електронного кабінету у порядку, встановленому законодавством [200]. При цьому, у разі ведення обліку доходів і витрат в електронному вигляді самозайнята особа зобов'язана на вимогу контролюючого органу надати засвідчену належним чином копію такого обліку в паперовому вигляді у порядку, встановленому податковим законодавством (пункт 5 розділу II Порядку № 261)[200].

На підставі первинних документів за підсумками робочого дня, протягом якого отримано дохід/понесено витрати, здійснюються записи про отримані доходи та документально підтверджені витрати (пункт 1 розділу I Порядку № 261 [200]). Таким чином, фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, зобов'язані вести облік доходів і витрат за Типовою формою, затвердженою Порядком № 261, яка не підлягає реєстрації у контролюючому органі.

Що стосується дати, то при формуванні загального оподаткованого доходу фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність, це дата фактичного надходження коштів на банківський рахунок (у касу) або отримання інших видів компенсацій, тобто застосовується касовий метод.

Показово, що не включаються до доходу особи, яка провадить незалежну професійну діяльність, суми доходу у вигляді бюджетного гранту. Оподаткування доходів, отриманих особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, у вигляді такого гранту, здійснюється у порядку,

визначеному пунктом 170.7-1 статті 170 цього Податкового кодексу України [110].

Остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб за звітний податковий рік здійснюється платником самостійно згідно з даними, зазначеними в податковій декларації про майновий стан і доходи, в якій поряд з доходами від провадження незалежної професійної діяльності повинні зазначатися інші доходи з джерел їх походження з України та іноземні доходи, а також відомості про суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нарахованого на доходи від провадження незалежної професійної діяльності в розмірах, визначених відповідно до закону (пункт 178.7 статті 178 Податкового кодексу України) [76].

Тож, особливістю порівняно із іншими фізичними особами, що отримують доходи і сплачують податки є те, що оподаткуванню підлягає саме чистий дохід. Однак при визначенні розміру такого доходу на практиці виникають податкові спори, обумовлені відсутністю чіткого переліку тих видів видатків, що зменшують базу оподаткування для кожного виду професійної діяльності. Зупинимося на цьому більш детально.

Так, як було зазначено витрати мають бути підтверджені. Однак, щодо форми підтвердження наразі наявні спірні моменти, приміром може скластися ситуація, за якої буде неможливим підтвердження отриманого нотаріусом доходу на підставі реєстру для реєстрації нотаріальних дій. Наведемо такий приклад. Приватний нотаріус міського нотаріального округу звернулася до суду із адміністративним позовом до Державної податкової інспекції Головного управління ДФС, у якому просила визнати протиправним та скасувати: податкове повідомлення-рішення, яким позивачеві збільшено суму грошового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб, що сплачується фізичними особами за результатами річного декларування; податкове повідомлення-рішення, яким збільшено суму грошового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати; вимогу про сплату боргу

(недоїмки) зі сплати єдиного внеску, штрафів та пені на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; рішення про застосування штрафних санкцій за донарахування відповідним фіскальним органом або платником своєчасно не нарахованого єдиного внеску.

Суд зазначив, оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності (абзац 1 пункту 178.3. статті 178 Податкового кодексу України) [110]. При цьому відповідно до статті 31 Закону України «Про нотаріат» приватні нотаріуси за вчинення нотаріальних дій справляють плату, розмір якої визначається за домовленістю між нотаріусом та громадянином або юридичною особою[161].Позивачем, як самозайнятою особою, отримувалися доходи, пов'язані із її професійною діяльністю, у вигляді плати за вчинені нотаріальні дії. Встановлено, що така плата за вчинені нотаріальні дії відповідно до Правил ведення нотаріального діловодства, затверджених наказом Міністерства юстиції України від 22.12.2010 року № 3253/5, вказується у відповідній графі реєстру для реєстрації нотаріальних дій. У кінці кожного робочого дня після останньої нотаріальної дії здійснюється підсумковий запис, у якому зазначається в тому числі розмір отриманої приватним нотаріусом плати. При цьому, на законодавчому рівні не закріплено форми та порядку оформлення первинним бухгалтерським документом отримання нотаріусом плати за вчинення нотаріальних дій, а на надання реєстрів встановлені обмеження.

У підсумку Верховний Суд констатував, що реєстр для реєстрації нотаріальних дій не є первинним документом у розумінні бухгалтерського обліку, який би підтверджував отримані доходи. Він є частиною документів нотаріального діловодства. Здійснені в ньому записи є доказом вчиненої нотаріальної дії. Інформація з реєстру для реєстрації нотаріальних дій використовується для заповнення Книги обліку доходів і витрат. При цьому, реєстр для реєстрації нотаріальних дій містить відомості про осіб, які

зверталися за вчиненням нотаріальних дій, тому не може надаватись перевіряючим для підтвердження отриманого позивачем доходу в розрізі операцій, в силу заборони передбаченої статтею 8 Закону України «Про нотаріат» [118].

Аналіз чинного законодавства засвідчує, що Податковим кодексом закріплено у загальному вигляді особливості формування витрат лише для приватних виконавців. Так для цієї групи осіб згідно із абзацом третім пункту 178.3 статті 178 Податкового кодексу України оподатковуваним 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. поряд із цим у Податковому кодексі України відсутній будь-який перелік витрат для самозайнятих осіб, у тому числі для фізичних осіб, які здійснюють незалежну діяльність приватних виконавців [118].

Водночас, пункт 3 статті 42 Закону України від 2 червня 2016 року № 1404 «Про виконавче провадження» визначено, що витрати виконавчого провадження приватних виконавців здійснюються за рахунок авансового внеску стягувача, стягнутих з боржника коштів на витрати виконавчого провадження. Витрати виконавчого провадження можуть здійснюватися приватним виконавцем за рахунок власних коштів [141].

Окрім того, наказом Міністерства юстиції України від 29 вересня 2016 року № 2830/5 «Про встановлення Видів та розмірів витрат виконавчого провадження» затверджено перелік та розмір витрат виконавчого провадження[152]. Системний аналіз пункту 10 статті 31 Закону № 1403 та абзацу 3 пункту 3 статті 42 Закону № 1404 дозволяє констатувати, що розмір та види витрат виконавчого провадження визначаються Міністерством юстиції України. Таким чином, при визначенні сукупного доходу до витрат фізичної особи, яка здійснює незалежну діяльність приватних виконавців,

можуть бути віднесені документально підтверджені витрати, які пов'язані з організацією такої діяльності та обумовлені вимогами Законів № 1403, № 1404 та Наказу № 2830/5 [216].

Щодо інших видів професійної діяльності, то наявне або фрагментарне регулювання на рівні узагальнюючих консультацій податкових органів, або воно взагалі відсутнє.

Так, до осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність віднесено арбітражних керуючих. Відповідно до статті 1 Кодексу України з процедур банкрутства від 18.10.2018 року № 2597-VIII арбітражний керуючий – фізична особа, яка отримала відповідне свідоцтво та інформація про яку внесена до Єдиного реєстру арбітражних керуючих України. У ч. 4 10 цього Кодексу встановлено, що арбітражний керуючий є суб'єктом незалежної професійної діяльності [84]. Однак, а ні в Податковому кодексі України, а ні в Кодексі України з процедур банкрутства не передбачено будь-якого переліку витрат для самозайнятих осіб, у тому числі для фізичних осіб, які провадять незалежну діяльність – арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів).

Зважаючи на це, податкові органи рекомендують при визначенні сукупного чистого доходу арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів) враховувати витрати, які пов'язані з організацією такої діяльності та обумовлені вимогами Податкового кодексу України, однак, які не пов'язані з виконанням арбітражним керуючим (розпорядником майна, керуючим санацією, ліквідатором) повноважень розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора у конкретній справі про банкрутство. Як приклад, до такого роду витрат можуть бути віднесені документально підтверджені витрати, зокрема:

- орендна плата за користування орендованим приміщенням, або оплата за комунальні послуги, у разі використання власного нежитлового приміщення, де знаходиться контора (офіс) арбітражного керуючого

(розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора), у тому числі його поточний ремонт обладнання пандусу для під'їзду інвалідів;

- витрати на технічне забезпечення діяльності робочого місця такої особи та його обслуговування (охоронна та пожежна сигналізація, вогнестійкий сейф, інформаційна вивіска, металеві двері або металеві ролети);

- витрати на ремонт та технічне обслуговування обладнання (комп'ютерів, у тому числі їх програмного забезпечення, принтерів, сканерів, ксероксів, факсів, телефонів тощо);

- витрати на виготовлення печаток, а також їх заміну;

- витрати на відкриття рахунків у банках та їх розрахунково-касове обслуговування;

- витрати на оплату праці та обов'язкові нарахування на фонд оплати праці помічників (найманих працівників);

- витрати на проходження підвищення кваліфікації. Придбання та передплата нормативної літератури (книг, журналів, дисків, програм тощо);

- витрати на користування електронною базою законодавства;

- витрати на підключення та користування мережею Інтернет;

- придбання канцелярського приладдя;

- суми сплаченого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- витрати на страхування професійних ризиків арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів) за шкоду, заподіяну внаслідок неумисних дій або помилки під час здійснення повноважень арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора);

- поштові та кур'єрські послуги, необхідні для виконання діяльності арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора);

- витрати на послуги телекомунікаційного зв'язку для ведення податкового обліку та подання податкової та іншої звітності.

Іншим видом осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, є приватні нотаріуси. При визначенні сукупного чистого доходу приватного нотаріуса враховуються витрати наведені в Узагальнюючій податковій консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів), затвердженій наказом ДПС України від 24.12.2012 № 1185 та в Узагальнюючій податковій консультації щодо витрат приватного нотаріуса, затвердженій наказом Міндоходів України від 30.12.2013 № 884 [203; 204].

До витрат приватного нотаріуса можуть бути віднесені, зокрема:

- оренда робочого місця нотаріуса, у тому числі його поточний ремонт, обладнання пандусу для під'їзду осіб з інвалідністю;
- страхування цивільно-правової відповідальності приватного нотаріуса;
- технічне забезпечення діяльності робочого місця нотаріуса та його обслуговування: а) охоронна та пожежна сигналізація; б) металеві двері або металеві ролети; в) металеві ґрати, захисні ролети та броньована ударостійка плівка на вікнах; г) металеві шафи; д) вогнестійкий сейф; е) інформаційна вивіска; є) обслуговування технічного обладнання (комп'ютери, у тому числі їх програмне забезпечення, принтери, сканер, ксерокс, факс, телефон тощо); ж) підключення та користування мережею Інтернет без обмеження кількості провайдерів, включаючи мобільний Інтернет; з) телекомунікаційні послуги; и) меблі; програмне забезпечення, користування електронною базою законодавства;
- встановлення, обслуговування та користування державними та єдиними реєстрами;
- виготовлення печатки, штампів з текстами посвідчувальних написів;
- витрати на придбання спеціальних бланків нотаріальних документів та ведення реєстрів для реєстрації нотаріальних дій, книг, журналів реєстрації (обліку), передбачених номенклатурою;

- витрати на придбання канцелярського приладдя (картонажі, архівні папки, твердий картон, канцелярський папір, технічні засоби для прошивання документів тощо);
- витрати на забезпечення збереження документів нотаріального діловодства;
- проходження підвищення кваліфікації, участь у короткотермінових семінарах, міжнародних семінарах, симпозіумах, науково-практичних конференціях; удосконалення професійної майстерності; навчання в школі молодого нотаріуса; придбання та передплата юридичної літератури (книг, журналів, дисків, програм тощо);
- оплата праці та обов'язкові нарахування на фонд оплати праці помічників, секретарів, стажистів (найманих працівників);
- сплата внесків до Пенсійного фонду України, у тому числі на користь найманих працівників, та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- відкриття рахунків у банках та їх розрахунково-касове обслуговування (депозитні рахунки);
- витрати на поштові та кур'єрські послуги, необхідні для ведення нотаріальної діяльності;
- комунальні витрати (електро-, газо-, тепло-, водопостачання) на утримання робочого місця приватного нотаріуса, у разі якщо це нежитлове приміщення є власністю приватного нотаріуса;
- сплату щомісячних членських внесків нотаріусами на забезпечення нотаріального самоврядування, відповідно до статті 16 Закону України від 2 вересня 1993 року № 3425 «Про нотаріат» [203; 204] .

Незважаючи на наявність наведеного переліку, викладеного в Узагальнюючій консультації, питання віднесення витрат до таких, що зменшують дохід платника стало предметом судового розгляду.

Так, приватний нотаріус звернулась до адміністративного суду з позовною заявою до Державної податкової інспекції, в якій просила визнати

недійсним та скасувати податкове повідомлення-рішення, яким збільшено суму грошового зобов'язання за податком на доходи фізичних осіб, вимогу про сплату суми недоїмки зі сплати єдиного внеску та рішення про застосування штрафних санкцій, з мотивів безпідставності їх прийняття.

Постановою суду першої та апеляційної інстанцій позов задоволено. Суди дійшли висновку, що придбання юридичних послуг обумовлювалося об'єктивною потребою в належній організації приватної нотаріальної діяльності та впливало з суті такої діяльності, придбані послуги були спрямовані на вирішення конкретних питань нотаріальної діяльності позивача та споживалися з цією метою, і такі дії відповідали реальним намірам учасників даних правовідносин, а отже й понесені позивачем витрати на оплату таких послуг слід також вважати такими, що пов'язані та необхідні для провадження відповідної незалежної професійної діяльності.

Водночас, податкова інспекція посилялася на порушення судами першої та апеляційної інстанції норм матеріального права. Податковий орган зазначав, що позивачем безпідставно включено до складу витрат гонорар за отриману правову допомогу відповідно до договору про надання правової допомоги, що призвело до заниження оподатковуваного доходу позивача.

Що стосується правової позиції Верховного Суду в цій справі, то Суд зазначив, що судами попередніх інстанцій встановлено, що між позивачем та адвокатським об'єднанням «Юридична фірма «Гринчук, Горпинюк та партнери» укладено договір про надання правової допомоги. Згідно акта приймання-передачі послуг надавались наступні юридичні послуги: юридичне консультування щодо питань корпоративного права та правосуб'єктності юридичної особи, зареєстрованої за законодавством штату Нью-Йорк (США) та повноважень її представника діяти в Україні.

Як зазначено у пункті 178.3 статті 178 Податкового Кодексу України (в редакції, яка діяла протягом 2012-2014 років), оподатковуваним доходом вважався сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально

підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності.

Згідно пунктом 3.4 Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства доходів і зборів України від 9 вересня 2013 року № 454, фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно – займаються незалежною професійною діяльністю та отримують дохід безпосередньо від цієї діяльності, за умови, що такі особи не є найманими працівниками чи підприємцями, самі за себе формують та подають до органів доходів і зборів звіт один раз на рік до 1 травня року, наступного за звітним періодом. Звітним періодом для них є календарний рік [117].

З урахуванням зазначеного, Суд погодився з висновком судів попередніх інстанцій, що сума з якої розраховується єдиний внесок має відповідати чистому доходу, заявленому в податковій декларації, яка подається фізичною особою, що забезпечує себе роботою самостійно, до органів доходів і зборів за результатами календарного року до 1 травня року, наступного за звітним періодом. Оскільки, як встановлено судами першої та апеляційної інстанцій, придбання юридичних послуг обумовлювалося об'єктивною потребою в належній організації приватної нотаріальної діяльності та впливало з суті такої діяльності, придбані послуги були спрямовані на вирішення конкретних питань нотаріальної діяльності позивача та споживалися з цією метою, і такі дії відповідали реальним намірам учасників даних правовідносин, Суд погодився з висновком судів попередніх інстанцій, що понесені позивачем витрати на оплату таких послуг, слід також вважати такими, що пов'язані та необхідні для провадження відповідної незалежної професійної діяльності.

Таким чином Судом констатовано, що діяльність приватного нотаріуса здійснюється у сфері права та з цим пов'язане надання приватним нотаріусом консультацій правового характеру, роз'яснень з питань вчинення

нотаріальних дій, складання проектів угод і заяв. Окрім того, для належного здійснення своїх обов'язків у даній сфері нотаріус повинен володіти достатніми знаннями й відомостями у різних галузях права, що в свою чергу вказує на необхідність здійснення нотаріусом витрат як на підвищення власного освітнього рівня, закупівлю фахової літератури, так і не виключає необхідності закупівлі послуг з юридичного консультування. З огляду на це, вірним є висновок, що отримання правової допомоги пов'язане з господарською діяльністю нотаріуса, а тому витрати на неї враховуються при розрахуванні загальної суми витрат та сплатенні єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [120].

Інший приклад. Приватний нотаріус звернувся до адміністративного суду з позовом до Державної податкової інспекції Головного управління ДФС (далі - ДПІ) про визнання протиправними та скасування в частині податкового повідомлення - рішення. В обґрунтування позовних вимог позивач зазначив про протиправність оскаржуваного податкового повідомлення - рішення контролюючого органу в частині визначення суми грошового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб за основним платежем у розмірі 19 169 грн 99 коп, та за штрафними (фінансовими) санкціями (штрафами) у розмірі 4 792 грн 49 коп., рішення про застосування штрафних санкцій в сумі 4 768 грн 84 коп., податкової вимоги в сумі 47 557 грн 33 коп. та правомірність віднесення позивачем до складу витрат витрати, понесені ним на консультаційні послуги приватного аудитора, на оплату комунальних послуг, оренди приміщення, а також рекламні і дизайнерські послуги, що сприяють здійсненню ним нотаріальної діяльності та пов'язані з провадженням незалежної професійної діяльності приватного нотаріуса.

Постановою адміністративного суду, залишеною без змін ухвалою апеляційного адміністративного суду, адміністративний позов задоволено повністю. Водночас ДПІ зазначає про правомірність оскаржуваних податкового повідомлення-рішення, рішення про застосування штрафних санкцій та вимоги.

Верховний суд, розглядаючи справу, підкреслив, що реальність надання вищезазначених послуг, факт їх оплати позивачем контролюючим органом під сумнів не поставлено. Але, як зазначено в касаційній скарзі, Позивачем не надано документів, які підтверджують отримання доходів від таких послуг, тобто не підтверджено пов'язаність даних витрат з господарською діяльністю позивача.

У підсумку колегія суддів суду касаційної інстанції не погодилася з зазначеними доводами контролюючого органу та зазначила, що придбання вказаних вище послуг обумовлювалося об'єктивною потребою в належній організації приватної нотаріальної діяльності та впливало з суті такої діяльності, придбані послуги були спрямовані на вирішення конкретних питань нотаріальної діяльності позивача та споживалися з цією метою, і такі дії відповідали реальним намірам учасників даних правовідносин, а тому Верховний Суд погоджується з висновком судів попередніх інстанцій, що понесені позивачем витрати на оплату таких послуг, слід також вважати такими, що пов'язані та необхідні для провадження відповідної незалежної професійної діяльності. З огляду на це, вірним є висновок, що позивачем вірно розраховано суму та сплачено єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за 2012-2014 роки [123].

Ще одна справа, варта нашої уваги. Так, приватний нотаріус звернувся до суду із адміністративним позовом до Державної податкової інспекції Головного управління ДФС, у якому просила визнати протиправним та скасувати: податкове повідомлення-рішення, яким позивачеві збільшено суму грошового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб, що сплачується фізичними особами за результатами річного декларування; податкове повідомлення-рішення, яким збільшено суму грошового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати; вимогу про сплату боргу (недоїмки) зі сплати єдиного внеску, штрафів та пені на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; рішення про застосування штрафних санкцій

за донарахування відповідним фіскальним органом або платником своєчасно не нарахованого єдиного внеску.

Суд, розглядаючи справу вказав, що з огляду на загальне описове визначення витрат незалежної професійної діяльності, наведене у пункті 178.3 Податкового кодексу України, необхідно у кожному окремому випадку аналізувати здійснені витрати за критеріями можливості використання придбаних товарів (робіт, послуг) у незалежній професійній діяльності, ділової мети їх придбання, впливу цих витрат на отримання доходу, й за умови відповідності таким критеріям придбані товари (роботи, послуги) й здійснені витрати слід вважати такими, що необхідні для провадження незалежної професійної діяльності, а тому вони правомірно враховані при обчисленні оподаткованого доходу.

Таким чином, Суд констатував, що умовою для віднесення нотаріусом певних сум до складу витрат є понесення цих витрат з метою провадження незалежної професійної діяльності. При цьому, визначальною ознакою таких витрат є те, що вони спрямовані саме на забезпечення здійснення такої діяльності, тобто за умови їх понесення відбуваються певні якісні зміни у провадженні незалежної професійної діяльності (матеріально-технічне забезпечення, охорона, оренда чи ремонт офісу тощо). Таким чином, витрати позивача, понесені на оплату комунальних послуг, для підтримання нормальної температури приміщення та для забезпечення функціонування офісу та офісної техніки (комп'ютерів, фіксів, принтерів, ксероксів), відносяться до витрат, пов'язаних із здійсненням незалежної професійної діяльності, а також витрати на оплату публікацій статей у друкованих виданнях були здійснені з метою проведення роз'яснювальної роботи серед населення з питань вчинення нотаріальних дій, та витрати на послуги Інтернет-видання шляхом розміщення наданих позивачем рекламних матеріалів (текст, логотип, художні елементи тощо) на веб-сайті, а тому виключення відповідачем таких витрат зі складу понесених позивачем витрат є неправомірним[122].

Щодо витрат адвокатів, то про них йдеться в узагальнюючій податковій консультації щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів), затвердженою наказом ДПС України від 24.12.2012 № 1185 (далі – Наказ № 1185) [204], визначено необхідний перелік витрат, обумовлений вимогами Закону України від 5 липня 2012 року № 5076 «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [137], які можуть бути враховані для визначення сукупного чистого доходу фізичними особами при здійсненні незалежної адвокатської діяльності, а саме:

- орендна плата за користування приміщенням, яке є робочим місцем адвоката, у тому числі його поточний ремонт, обладнання пандусу для під'їзду осіб з інвалідністю;
- технічне забезпечення діяльності робочого місця адвоката та його обслуговування (охоронна та пожежна сигналізація, вогнестійкий сейф, інформаційна вивіска, металеві двері або металеві ролети);
- обслуговування технічного обладнання комп'ютери, у тому числі їх програмне забезпечення, принтери, сканер, ксерокс, факс, телефон тощо);
- витрати на виготовлення печаток та штамтів, а також їх заміну;
- сплата щорічних внесків адвокатів на забезпечення реалізації адвокатського самоврядування;
- відкриття рахунків у банках та їх розрахунково-касове обслуговування (депозитні рахунки);
- оплата праці та обов'язкові нарахування на фонд оплати праці помічників, секретарів, стажистів (найманих працівників);
- проходження підвищення кваліфікації адвокатом; участь у короткотермінових семінарах, симпозіумах, науково-практичних конференціях; удосконалення професійної майстерності. Придбання та передплата юридичної літератури (книг, журналів, дисків, програм тощо);
- витрати на збирання доказів, отримання висновків спеціалістів (експертів) відповідно до умов договору про надання правничої допомоги;

- витрати на користування електронною базою законодавства;
- витрати на підключення та користування мережею Інтернет;
- виготовлення бланків (у тому числі ордерів) із зазначенням прізвища, імені та по батькові адвоката, номера і дати видачі свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю;
- придбання канцелярського приладдя;
- сплата адвокатами внесків до Пенсійного фонду України, у тому числі на користь найманих працівників, та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- програмне забезпечення;
- поштові та кур'єрські послуги, необхідні для виконання адвокатської діяльності;
- витрати на послуги телекомунікаційного зв'язку, електронні цифрові підписи для ведення бухгалтерського та податкового обліку та для подання податкової звітності, звітності до органів статистики, Пенсійного Фонду України, інших фондів загальнообов'язкового державного страхування.

Порядок оплати послуг та відшкодування витрат адвокатів, які надають безоплатну вторинну правничу допомогу, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 17 вересня 2014 року № 465 (далі – Постанова № 465) [116].

При цьому, перелік витрат адвокатів, які надають безоплатну вторинну правничу допомогу визначено узагальнюючою податковою консультацією, яка затверджена наказом Міндоходів України від 30 грудня 2013 року № 885 [205]. Таким чином, при визначенні сукупного річного чистого доходу фізичних осіб, які здійснюють незалежну адвокатську діяльність та надали у звітному податковому році безоплатну вторинну правничу допомогу, у разі отримання з бюджету відшкодування витрат, відповідно до Постанови № 465 та включення сум зазначеного відшкодування до доходу, такі фізичні особи мають право враховувати, крім витрат передбачених Наказом № 1185,

додаткові документально підтверджені витрати, пов'язані з наданням безоплатної вторинної правничої допомоги, зокрема:

- витрати на проїзд транспортом загального користування (крім авіаційного, залізничного у м'яких вагонах поїздів, суднами морського та річкового транспорту);

- витрати на придбання пально-мастильних матеріалів у разі використання власного транспортного засобу у нічний час або сільській місцевості чи за відсутності сполучення транспортом загального користування [218] .

Що стосується інших осіб, що здійснюють професійну діяльність, а саме: тих, хто займається науковою, літературною, артистичною, художньою, освітньою або викладацькою діяльністю, діяльністю лікарів, аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю, то навіть приблизного переліку витрат щодо зменшення доходів відсутній. Як вбачається, такої ситуації не має бути. І це ще раз підтверджує та актуалізує необхідність перегляду підходів щодо оподаткування доходів від незалежної професійної діяльності, і зокрема, закріплення права вибору для таких платників щодо правового режиму оподаткування своїх доходів.

Що стосується звітності, то фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, які стали на облік у контролюючих органах як самозайняті особи та є резидентами, подають податкову декларацію за результатами звітного року у строки, передбачені для платників податку на доходи фізичних осіб, в якій поряд з доходами від провадження незалежної професійної діяльності мають зазначати інші доходи з джерел їх походження з України та іноземні доходи.

Остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб за звітний податковий рік здійснюється платником самостійно згідно з даними, зазначеними в податковій декларації, в якій поряд з доходами від провадження незалежної професійної діяльності повинні зазначатися інші доходи з джерел

їх походження з України та іноземні доходи, а також відомості про суми єдиного внеску, нарахованого на доходи від провадження незалежної професійної діяльності в розмірах, визначених відповідно до закону.

Таким є загальний податково-правовий режим, який застосовують особи при здійсненні оподаткування доходів від незалежної професійної діяльності.

Що стосується спеціального податкового режиму, то він становить собою систему певних правил, які застосовуються до певних категорій платників податків або галузей господарства і відрізняються від загальних податкових правил. Його суть полягає в тому, щоб стимулювати певні види господарської та іншої діяльності, споживання або інші соціально-економічні цілі, надаючи платникам податків спрощені або пільгові умови оподаткування. Зазвичай такий режим передбачає для платників, інші (менші) обов'язки із обліку та звітності, що спрощує їхню бухгалтерію і зменшує витрати на адміністративні процедури. Окрім того однією з ключових особливостей спеціальних податкових режимів є знижені податкові ставки, які діють для певних груп платників, що мають право користуватися таким режимом. Також особи можуть мати право на пільги і звільнення від певних видів податків або обов'язків щодо конкретних видів операцій. Цим забезпечується спрямування на підтримку таких категорій платників, надаючи їм переваги у вигляді низьких податкових ставок та спрощених правил оподаткування.

Таким спеціальним податковим режимом, що можуть використовувати щодо отриманих доходів не всі особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, є спрощена система оподаткування, обліку та звітності. Вона передбачає сплату єдиного податку. Системний аналіз положень розділу XIV Податкового кодексу України дозволяє виділити наступні його характеристики: (1) платники податків, які користуються цією системою, сплачують єдиний податок замість різних видів податків (таких як податок на прибуток, податок на додану вартість, тощо); (2) цей податок встановлено як фіксована сума або визначається відсотково від доходу; (3) особи, що користуються цією системою, мають менше обов'язків звітності та податкової

звітності, вони подають менше документів і звітів до податкових органів. Це зменшує бухгалтерську складність і знижує витрати на бухгалтерію; (4) хоча звітність спрощена, платники податків повинні все ж подавати звіти та відповідати за набуття спеціального податкового статусу на регулярній основі. Тож, ця система дозволяє спростити податкове навантаження на платників на різних рівнях, зменшити адміністративні витрати та створити сприятливіші умови для розвитку відповідних видів діяльності.

Вважаємо, що встановлення спрощеної системи для осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, дозволить вирішити низку актуальних завдань. По-перше, підтримка соціально важливих професій. Так, діяльність осіб спеціальних професій, приміром, такі як медичні працівники, освітяни, нотаріуси та ін., відіграють важливу роль у суспільстві. Зменшення податкового тягарю для цих професіоналів може залучити і утримувати кваліфікованих фахівців у цих галузях та підтримувати якість надання послуг. По-друге, зниження тіньової економіки. Це пов'язано із тим, що спеціальні податкові режими можуть стимулювати професіоналів до реєстрації та відкриття офіційних практик, що сприяє зменшенню тіньової економіки та збільшенню податкових надходжень. По-третє, зменшення фінансового тиску на початкових етапах діяльності таких суб'єктів. Спеціальні податкові режими можуть надавати пільги на початкових етапах діяльності для нових осіб вільних професій, що сприятиме їх розвитку. Це сприятиме також створенню нових робочих місць, інноваціям і піднесенню рівня галузі загалом. По-четверте, збільшення доступності послуг, адже зменшення обсягу податкових обов'язків для осіб певних професій може призвести до зниження вартості послуг для громадян і підвищення їх доступності. Окрім того, зменшення податкового навантаження може допомогти зберегти високий рівень якості послуг і зробити їх доступними для більшого кола громадян. По-п'яте, забезпечується підтримка розвитку певних галузей через створення стимулів, наприклад, наукових досліджень та освіти, шляхом надання пільг викладачам і дослідникам та ін.

2.4. Особливості оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період

Указом Президента України від 24 лютого 2022 року «Про введення воєнного стану в Україні» [140] (далі – Указ № 64/2022) у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України, на підставі пропозиції Ради національної безпеки і оборони України, відповідно до пункту 20 частини першої статті 106 Конституції України [87], Закону України «Про правовий режим воєнного стану» [166] в Україні введено воєнний стан із 05 години 30 хвилин 24 лютого 2022 року строком на 30 діб. Вказаний Указ Президента України було затверджено Законом України «Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» № 2102-IX від 24 лютого 2022 року. Враховуючи, що вже більше двох років Україна та кожен її громадянин бореться проти зухвалої та загарбницької агресії російської федерації, то дія правового режиму воєнного стану в нашій державі продовжується.

Наслідками військової агресії російської федерації проти України стали зміни в правовому регулюванні, які передбачає введення воєнного стану на підставі Закону України «Про правовий режим воєнного стану» від 12 травня 2015 року № 389-VIII [166]. Ці зміни торкнулися кожної сфери нашого життя, оподаткування не є виключенням. Перед Верховною Радою України постало завдання адаптувати податкове законодавство України під умови воєнного стану так, щоб сприяти платникам податків в продовженні ними своєї діяльності та, як результат, в наповненні державного та місцевих бюджетів. Тому такими законами України, як, зокрема, але не виключно, Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» № 2118-IX від 03 березня 2022 року (далі – Закон № 2118-IX) [144], Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного

стану» № 2120-IX від 15 березня 2022 року (далі – Закон № 2120-IX) [145], Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» № 2142-IX від 24 березня 2022 року (далі – Закон № 2142-IX) [146], Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану» № 2173-IX від 1 квітня 2022 року (далі – Закон № 2173-IX) [147], Закон України «Про внесення змін до розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України та розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України» № 2192-IX від 14 квітня 2022 року (далі – Закон № 2192-IX) [150], Закон України «Про внесення зміни до пункту 165.1 статті 165 Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування винагороди за добровільно передану Збройним Силам України придатну для застосування бойову техніку держави-агресора» № 2214-IX від 21 квітня 2022 року (далі – Закон № 2214-IX) [151], Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» № 2260-IX від 12 травня 2022 року (далі – Закон № 2260-IX) [143] тощо, Верховна Рада України внесла, як вбачалося народним депутатам, необхідні зміни з метою адаптації податкового та іншого законодавства до умов воєнного стану. Очевидно, що ці зміни торкнулися платників податків, одними із яких є фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність. Податковий тягар на вказану категорію платників податків і до війни був непомірним. Про вказане та про неоднозначне регулювання правового статусу цих платників податків неодноразово вказувало багато науковців і практиків.

Тож, чи встановлено відповідні особливості оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період? чи врахував парламент важливість такої категорії платників податків, як особи, що провадять незалежну професійну діяльність, для економіки країни? Чи

подумали парламентарі про те, чи готові бухгалтери, адвокати, приватні нотаріуси, архітектори, які провадять незалежну професійну діяльність, до різких змін внаслідок повномасштабної війни, наприклад, повної відсутності роботи та засобів до існування. На ці та інші питання щодо особливостей оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період, не завжди можна надати позитивну відповідь.

Ще один аспект вартий уваги. Інформаційні відносини платників податків і держави мають різноаспектний характер, а їх правове регулювання здійснюється низкою нормативно-правових актів, основними серед яких є Податковий кодекс України і Закон України «Про інформацію» [160]. Систематизувати та класифікувати такі відносини можна залежно від різних підстав: змісту інформації, суб'єктів податкових правовідносин, структури податкового обов'язку, правових наслідків тощо. Водночас констатуємо, що процес отримання податкової інформації, принаймні, платниками податків і зборів, із початком 24 лютого 2022 року повномасштабної збройної агресії російської федерації проти України, значно ускладнився. Зрозуміло, що в таких обставинах, які обумовленні воєнними подіями, перед усіма учасниками будь-яких відносин, у тому числі й інформаційних та податкових, постають ті завдання, які потребують колосальних зусиль, нових підходів, миттєвості та оперативності у певних діях.

В умовах, коли не всі платники податків мають реальні можливості для виконання свого податкового обов'язку, вкрай важливим постає завдання забезпечення отримання належної, достовірної інформації платниками щодо алгоритму їх можливих дій, адже невиконання покладених на зобов'язаних суб'єктів Податковим кодексом України обов'язків може спричинити низку несприятливих для них обставин, в тому числі залучення до фінансової відповідальності.

На сьогоднішній час до Податкового кодексу України внесені зміни більше ніж двадцятьма законами [143-151]. Однак, належної інформації щодо практичної реалізації законодавчих новацій ще й до тепер платники не

отримали. Відповідних податкових консультацій Державною податковою службою України не надано [76]. У підсумку платники податків залишаються один на один із проблемою належного з'ясування змісту податково-правових норм.

Наведемо такий приклад. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» від 15 березня 2022 року встановлено, що за результатами податкових (звітних) періодів за 2022 рік у складі витрат від провадження певного виду незалежної професійної діяльності, а також у складі витрат фізичної особи - підприємця від провадження господарської діяльності, крім осіб, які обрали спрощену систему оподаткування, можуть враховуватися документально підтверджені витрати у вигляді вартості майна, в тому числі грошові кошти, що добровільно перераховані (надані, передані) Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, добровольчим формуванням територіальних громад, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення оборони держави, а також на користь центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері цивільного захисту, сил цивільного захисту та/або закладам охорони здоров'я державної, комунальної власності, та/або структурним підрозділам з питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій, та/або грошові кошти, перераховані на спеціальні рахунки, відкриті Національним банком України для збору коштів" [145]. Водночас наразі роз'яснення щодо того, яким чином має відбуватися документальне підтвердження, відсутнє.

Можна навести й інший приклад. Податкове навантаження на осіб, які займаються незалежною професійною діяльністю, формується на декількох рівнях. Так, традиційно податковий тиск на платника чинять: безпосередньо певний податковий платіж; вся сукупність податків, обов'язок щодо сплати яких виникає у відповідної особи; податкова техніка; податкові пільги. Це означає, що особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, отримуючи дохід від такої діяльності, сплачує, по-перше, податок на доходи фізичних осіб, і, по-друге, у разі наявності інших об'єктів, приміром, нерухомого майна, транспортного засобу, земельної ділянки (за відсутності пільг), інші податки, включені до податкової системи. При цьому можливо, що у такої особи інших джерел для сплати всієї сукупності податкових платежів, ніж дохід, отриманий від провадження незалежної професійної діяльності, немає. Тож такій особі, як і в цілому будь-якому платнику податків, важливо отримувати інформацію щодо сплати тих податків, платником яких вона є. І тут постає проблема: як платнику належним чином реалізувати свій податковий обов'язок, або навпаки застосувати пільги, які передбачені чинним податком законодавством, у разі, як що податково-правові норми не мають чіткості та визначеності. Йдеться перед усім про звільнення від сплати певних податків для платників, об'єкти оподаткування яких розташовані на територіях, де ведуться (велись) бойові дії або які тимчасово окуповані російською федерацією. Зазвичай в цьому контексті платники орієнтувалися на податкові роз'яснення, і особливо узагальнюючі податкові роз'яснення, які надавалися контролюючими органами відповідно до статей 52, 53 Податкового кодексу України [110]. Однак наразі таких роз'яснень ні податкові органи, ні Міністерство фінансів України, не надавало.

Наведені та інші фактори засвідчують існування чисельних проблем при наданні податкової інформації, реалізації інформаційних, податкових правовідносин.

Перш ніж розглянути особливості оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період, треба вказати, яким

чином такі доходи оподатковувалися до 24 лютого 2022 року. Так, і ми на цьому вже зупинялися, відповідно до підпункту 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України фізичні особи, що провадять незалежну професійну діяльність, виступають одним із видів самозайнятих осіб [110]. Приймаючи участь у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, приватних виконавців, адвокатів, арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), аудиторів, бухгалтерів, оцінщиків, інженерів чи архітекторів, особи, зайняті релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю, фізичні особи, стають на облік до контролюючих органів, про що отримують довідку. Здійснення незалежної професійної діяльності без такої довідки впливає на розмір оподаткованого доходу, отриманого такими особами. Оподаткування отриманого такими платниками податків доходу врегульовано статтями 178, 179, 167 Податкового Кодексу України [110] та передбачає таке:

- оподаткуванням доходом є дохід, отриманий протягом *календарного року* від провадження незалежної професійної діяльності;
- оподаткуванням доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності. Але за відсутності згаданої вище довідки про взяття на облік особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, витрати не вираховуються із фактично отриманого доходу;
- такі особи сплачують податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) у розмірі 18 % від бази оподаткування, військовий збір (далі – ВЗ) у розмірі 1,5 % від об’єкта оподаткування, яким є річний оподатковуваний дохід;
- поряд із ПДФО та ВЗ, досліджувані платники податків сплачують єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ), який не входить до системи оподаткування, але становить 22% від

доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб [110] і впливає на рівень податкового тягара;

- особи, які провадять незалежну професійну діяльність, подають річну звітність до контролюючих органів, шляхом подачі декларації про майновий стан та доходи. Окрім вказаного, такі платники податків зобов'язані вести облік доходів і витрат від такої діяльності (в паперовому та/або електронному вигляді) [110];

- такі платники податків до 1 серпня року, що настає за звітним, повинні сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій нею податковій декларації [110].

Як вбачається із вищевказаного, особи, які провадять незалежну професійну діяльність до 24 лютого 2022 року оподатковувалися як і працівники за трудовими договорами, сплачуючи 19,5 % свого доходу, а також сплачуючи ще за себе ЄСВ у розмірі 22 % від доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб. Безспірно, вказані дані дають підстави зробити висновок про непомірний податковий тягар на осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Результатом останнього є здійснення такими платниками податків своєї діяльності без реєстрації в контролюючих органах, з метою уникнення оподаткування.

Здійснений ретроспективний аналіз оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності до 24 лютого 2022 року дає змогу рушати далі в реалізації мети цієї роботи. А наступним кроком у цьому дослідженні буде з'ясування зазначених вище питань щодо особливостей оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період та чи мають вони місце взагалі.

По-перше, Законом № 2118-IX [144] було доповнено Підрозділ 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України пунктом 69 [110], яким, зокрема, але не виключно, передбачено таке:

1) у випадку відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок (сплата податків та зборів, подання звітності, становлення на облік тощо) платники податків звільняються від передбаченої Податковим Кодексом України відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом *трьох місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні*;

2) податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються;

3) платники податків, які у зв'язку з наслідками їх безпосередньої участі у воєнних діях не дотрималися визначених пунктом 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового Кодексу України термінів виконання податкових обов'язків, звільняються від відповідальності, передбаченої Податковим кодексом України за невиконання податкових обов'язків, за умови виконання таких обов'язків протягом одного місяця з дня закінчення дії наслідків, які унеможливили виконання таких обов'язків;

4) операції з добровільної передачі або відчуження коштів, товарів, у тому числі підакцизних, надання послуг на користь Збройних Сил України та підрозділів територіальної оборони без попереднього або наступного відшкодування їх вартості не вважаються операціями з реалізації для цілей оподаткування;

5) для платників податків та контролюючих органів зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [144].

Наступним кроком законодавчої влади нашої держави було прийняття Закону № 2120-IX, який передбачає таке: на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану зупиняється перебіг строків, визначених Податковим кодексом України, іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (статтю 102 Податкового кодексу України доповнили пунктом 102.9); не нараховують

пеню, а нарахована пеня підлягає анулюванню, зокрема, але не виключно, у випадку вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою внаслідок введення воєнного, надзвичайного стану; до загального оподаткованого доходу платників податку на доходи фізичних осіб не включається сума благодійної допомоги виплаченої (наданої) благодійниками, у тому числі благодійниками - фізичними особами, у порядку, визначеному Законом України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» до 31 грудня включно року, наступного за роком, в якому завершено проведення антитерористичної операції та/або припинено або скасовано воєнний, надзвичайний стан в Україні, та/або завершено здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії російської федерації; також до загального оподаткованого доходу платників ПДФО не включається сума (вартість) благодійної допомоги, яка виплачена (надана) міжнародними благодійними організаціями (їх філіями, представництвами), перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України; тощо [145].

Також Законом № 2120-IX у Податковому Кодексі України в розділі XX «Перехідні положення» підрозділ доповнили пунктом 22 такого змісту: «Установити, що за результатами податкових (звітних) періодів за 2022 рік у складі витрат від провадження певного виду незалежної професійної діяльності, а також у складі витрат фізичної особи-підприємця від провадження господарської діяльності, крім осіб, які обрали спрощену систему оподаткування, можуть враховуватися документально підтверджені витрати у вигляді вартості майна, в тому числі грошові кошти, що добровільно перераховані (надані, передані) Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, добровольчим формуванням територіальних громад, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам,

підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення оборони держави, а також на користь центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері цивільного захисту, сил цивільного захисту та/або закладам охорони здоров'я державної, комунальної власності, та/або структурним підрозділам з питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій, та/або грошові кошти, перераховані на спеціальні рахунки, відкриті Національним банком України для збору коштів» [145].

Поряд із цим Законом № 2120-IX підпункт 69.5 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового Кодексу України розширили, додавши суб'єктів (Збройних Сил України та добровольчих формувань територіальних громад, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України тощо), операції з добровільної передачі товарів / надання послуг яким не вважаються операціями з реалізації для цілей оподаткування [145].

Щодо роботи електронних сервісів та обміну документами з контролюючими органами, то Законом № 2120-IX було додано підпункт 69.18 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, який вказує, що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, з метою захисту прав платників, збереження та захисту даних надання електронних сервісів та приймання електронних документів від платників податків здійснюються у робочі дні з 8 години до 18 години [145].

Для більш глибоко дослідження змін податкового законодавства щодо осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, у зв'язку із воєнним станом в Україні вбачається доцільним розглянути й наступні зміни.

Наприклад, Законом № 2142-IX було змінено тримісячний строк виконання податкових обов'язків після припинення або скасування воєнного стану в Україні на шестимісячний[146].

Законом № 2214-IX до доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, додано суму винагороди за добровільно передану Збройним Силам України придатну для застосування бойову техніку держави-агресора відповідно до Закону України «Про встановлення винагороди за добровільно передану Збройним Силам України придатну для застосування бойову техніку держави-агресора» [151].

Щодо звітності, то вона має бути подана особами, які провадять незалежну професійну діяльність, за 2021 звітний рік з 24 лютого 2022 року до 1 червня 2022 року. Щодо сплати податку на доходи фізичних осіб та воєнного збору, то вони мають бути сплачені не пізніше 31 грудня 2022 року.

Стосовно податкового контролю ситуація з березня 2022 року до осені 2022 року змінилася. Податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті зупиняються, окрім, камеральних, фактичних, документальних позапланових перевірок (виключний перелік підстав). Як бачимо, відбувається повернення до довоєнних норм щодо податкового контролю, відповідальності тощо.

Також важливо з'ясувати як під час воєнного стану в Україні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, мають сплачувати єдиний соціальний внесок. Законом №2120-IX було внесено зміни до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 08.07.2010 року (далі – Закон № 2464-VI) [159], а саме передбачено, що тимчасово, з 1 березня 2022 року до припинення або скасування воєнного стану в Україні та протягом дванадцяти місяців після припинення або скасування воєнного стану, особи, зазначені у пунктах 4,5 (особи, які провадять незалежну професійну діяльність) та 5-1 частини першої статті 4 Закону № 2464-VI, мають право не нараховувати, не обчислювати та не сплачувати єдиний внесок за себе. При цьому платник ЄСВ не може сам визначити базу нарахування ЄСВ у разі не отримання доходу у звітному

періоді, що передбачено положеннями абзацу другого пункту 2 частини першої статті 7 цього Закону № 2464-VI [159].

Що стосується звітності, то розрахунок єдиного внеску у складі податкової декларації не заповнюється за період, в якому відповідно до вказаного вище єдиний внесок не нараховувався, не обчислювався та не сплачувався [159].

Поряд із вказаним Законом № 2120-IX, щодо сплати єдиного соціального внеску передбачили таке: на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану та протягом трьох місяців після припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану штрафні санкції не застосовуються; пеня не нараховується, а нарахована пеня за ці періоди підлягає списанню; встановлено мораторій на проведення документальних перевірок правильності нарахування, обчислення та сплати єдиного соціального внеску. Документальні перевірки правильності нарахування, обчислення та сплати цього внеску, розпочаті до 24 лютого 2022 року та не завершені, зупиняються по останній календарний день третього місяця з дня припинення (скасування) воєнного, надзвичайного стану [145].

Вбачається цілком важливим звернути увагу на те, що такі самозайняті особи, як фізичні особи-підприємці, що обрали спрощену систему оподаткування (І та ІІ група), отримали можливість з 1 квітня 2022 року не сплачувати єдиний податок. При цьому декларація платника єдиного податку не заповнюється за період, в якому відповідно єдиний податок не сплачувався [145]. Це суттєво впливає на податкове навантаження таких суб'єктів.

Важливо, що Законом № 2120-IX встановлено, що на період воєнного стану платниками єдиного податку ІІІ групи можуть бути фізичні особи – підприємці та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 10 мільярдів гривень [145]. При цьому Законом № 2173-IX було виключено вимогу про граничний обсяг доходу [147]. Також платникам єдиного податку ІІІ групи на період воєнного стану парламентарі

передбачили пільговий податковий режим, який передбачає можливість сплати єдиного податку за ставкою – 2 % доходу [147].

Невипадковим є порівняння змін в оподаткуванні двох видів самозайнятих осіб, а саме: фізичних осіб-підприємців (що перебувають на спрощеній системі оподаткування) та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Це пов'язано із тим, як ми вже зазначали, що вказані категорії платників податків не мають однакового підходу до оподаткування, при цьому будучи самозайнятими особами, як перша, так і друга група. Це свідчить про порушення принципів рівності, соціальної справедливості, законності та єдиного підходу до встановлення податків та зборів, сприяє певному дисбалансу реалізації економічних принципів оподаткування, формуванню несправедливого податкового навантаження.

Проаналізовані закони та, відповідно, передбачені ними зміни показують, що законодавець закріпив щодо всіх категорій платників податків зміну норм щодо строків, податкового контролю, відповідальності (штрафних санкцій), звільнення від оподаткування, зменшення ставок податків тощо. Що стосується оподаткування доходів від незалежної професійної діяльності, то для цієї категорії платників податків не передбачили пільгового податкового режиму. Таким чином, з 24 лютого 2022 року такі платники податків зобов'язані сплачувати податок на доходи фізичних осіб у розмірі 18 % від бази оподаткування, воєнний збір у розмірі 1,5 % від об'єкта оподаткування, яким є річний оподатковуваний дохід та єдиний соціальний внесок у розмірі 22 % від доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб.

Звісно, на таких платників податків поширюються вище проаналізовані норми щодо зупинення перебігу строків; відстрочення виконання податкового обов'язку у разі неможливості його виконання через воєнний стан; мораторію на перевірки; включення певного переліку операцій до списку тих, що не вважаються операціями з реалізації для цілей оподаткування та відповідно не оподатковуються.

Однак, ні зменшення ставки податку на доходи фізичних осіб, ні звільнення від сплати щодо цього податку не було передбачено для осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Останнє є дуже показовим, враховуючи суперечність в оподаткуванні двох видів самозайнятих осіб та у більшому сприянні законодавця саме фізичним особам-підприємцям. Тож ми маємо ситуацію, за якої фактично особи, які провадять незалежну професійну діяльність, не можуть обрати спрощену систему оподаткування, яка під час воєнного стану зазнала якісних змін щодо пом'якшення тиску та створення сприятливих умов для таких платників податків.

Водночас, має важливе значення те, що парламентарі все таки зменшили на певні суми (що вважаються витратами) оподатковуваний податком на доходи фізичних осіб та воєнним збором дохід від провадження незалежної професійної діяльності. Позитивним, звісно, є й те, що під час воєнного стану такі особи звільнені від сплати єдиного соціального внеску за себе.

Також Податковим кодексом України передбачено, що мобілізовані особи, які провадять незалежну професійну діяльність, що мали або не мали найманих працівників, призвані на військову службу під час мобілізації або залучені до виконання обов'язків щодо мобілізації за посадами, передбаченими штатами воєнного часу, під час особливого періоду, визначеного Законом України «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію», на весь період їх військової служби звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на доходи фізичних осіб та воєнного збору [110].

За таких умов такі особи за своїх найманих працівників і на строк своєї військової служби за призовом під час мобілізації уповноважує іншу особу на виплату найманим працівникам заробітної плати та/або інших доходів, то обов'язок з нарахування та утримання податку на доходи фізичних осіб та воєнного збору з таких виплат на строк військової служби. Але, з метою об'єктивності і релевантності зроблених нами висновків, позначимо, що ця норма існувала ще до повномасштабного вторгнення.

Отже, правовий режим воєнного стану та його правові наслідки внесли деякі корективи в правове регулювання оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності. Проте ми спостерігаємо дискримінаційне регулювання оподаткування доходів осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, що не враховує їх соціальну та професійну роль у суспільстві. Законодавцем не було створено сприятливих умов для оподаткування такого виду доходів, що було вище проілюстровано.

Висновки до розділу 2

На основі аналізу питань, які увійшли до другого розділу дисертаційної роботи, автором зроблено низку висновків.

1. В Україні платники податків, які провадять незалежну професійну діяльність, не відносяться до когорти суб'єктів господарювання, підприємців. В країнах ЄС зазвичай вільні професії (незалежна професійна діяльність) набувають якостей підприємницької діяльності, що обумовлює кваліфікацію доходів від такої діяльності як підприємницькі. В Україні застосовується поняття «самозайнята особа», яке своїм змістом охоплює два види платників: фізична особа-підприємець і фізична особа, що проводить незалежну професійну діяльність, при цьому, доходи фізичної особи, що проводить незалежну професійну діяльність, не визначаються як доходи від підприємницької діяльності.

2. Правове регулювання оподаткування осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність, в країнах Європейського Союзу та в Україні мають як подібні риси, так і відмінні.

До подібних рис правового регулювання оподаткування осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність в країнах Європейського Союзу та в Україні відноситься: передбачено обов'язок ставати на облік; встановлено вимогу ведення реєстру платників податків; закріплено, що такі фізичні особи отримують документ, що підтверджує їх реєстрацію; запроваджено ведення

обліку та подання звітності в електронному вигляді; при визначені бази оподаткування враховуються витрати, пов'язані зі здійсненням такої діяльності.

До відмінних рис правового регулювання оподаткування осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність в країнах Європейського Союзу та в Україні відноситься: у країнах Європейського Союзу особи вільних професій можуть користуватися спеціальними пільгами; у країнах Європейського Союзу незалежна професійна діяльність може кваліфікуватися як підприємницька (на відміну від України); податкове навантаження в країнах Європейського Союзу на осіб вільних професій є вищим, ніж в Україні; в країнах Європейського Союзу для оподаткування доходів осіб вільних професій можуть застосовуватися прогресивні ставки податків; в окремих країнах Європейського Союзу відповідно до їх національного законодавства можуть бути встановлені додаткові вимоги до оподаткування вільних професій, зокрема, вимоги до обліку й звітності; у країнах Європейського Союзу для осіб вільних професій встановлений обов'язок реєструватися платником податку на додану вартість і сплачувати його крім податку на доходи (чи прибуток) та інших платежів, встановлених для фізичних осіб.

3. Система оподаткування доходів фізичних осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність в країнах ЄС, на наш погляд, є заохочувальною для починаючих підприємців, тому варто брати до уваги зарубіжний досвід для покращення вітчизняного правового регулювання, адже інноваційна, сучасна модель оподаткування доходів від зайняття незалежною професійною діяльністю може мати місце, чим стимулюватиме розвиток інноваційного потенціалу країни та сприяти її конкурентоспроможності на глобальному ринку.

4. В Великій Британії запроваджене оподаткування доходів осіб вільних професій, відмінне від інших європейських країн. В цій країні передбачене кількісне обмеження доходу таких осіб, досягнення якого передбачає

запровадження прогресивної ставки оподаткування. На наш погляд, в Україні подібний підхід зважаючи на економічні умови та необхідність подолання викликів, пов'язаних із збройною агресією, є недоцільним.

5. Податково-правовому режиму властиве органічне і синергетичне поєднання таких елементів як: правові засоби (норми податкового права, правові принципи); сфера застосування (визначається предметом податкового права); метод регулювання (імперативний із застосуванням диспозитивних прийомів); зв'язок між учасниками правовідносин (владно-майновий); мета застосування (забезпечення реалізації широкого кола публічних інтересів, або приватних інтересів, або їх балансуванню).

5. Податково-правовий режим є певним порядком правового регулювання, і своїм об'єктом має те, що піддається правовому впливу – податкові відносини, а не фізичному, як гроші тощо. Водночас в кожному режимі можливим є виділення певного зв'язку між суб'єктами податкових правовідносин з приводу конкретного предмету - в нашому випадку певного податку або збору чи їх сукупності.

6. Спеціальний податковий режим становить собою систему певних правил, які застосовуються до визначених категорій платників податків або галузей господарства і відрізняються від загальних податкових правил. Його суть полягає в тому, щоб стимулювати певні види господарської та іншої діяльності, споживання або інші соціально-економічні цілі, надаючи платникам податків спрощені або пільгові умови оподаткування. Зазвичай такий режим передбачає для платників, інші (менші) обов'язки із обліку та звітності, що спрощує їхню бухгалтерію і зменшує витрати на адміністративні процедури. Окрім того однією з ключових особливостей спеціальних податкових режимів є знижені податкові ставки, які діють для певних груп платників, що мають право користуватися таким режимом. Також особи можуть мати право на пільги і звільнення від певних видів податків або обов'язків щодо конкретних видів операцій. Цим забезпечується спрямування

на підтримку таких категорій платників, надаючи їм переваги у вигляді низьких податкових ставок та спрощених правил оподаткування.

7. Правовий режим воєнного стану та відповідні правові наслідки його введення на території України змінили звичний для всіх уклад життя. Верховна Рада України, вносячи зміни до Податкового кодексу України, мала на меті охопити всі сфери діяльності у контексті оподаткування та встановити для всіх категорій платників податків сприятливі умови оподаткування під час війни. Водночас наразі наявна тенденція дискримінаційного регулювання оподаткування доходів осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, без урахування соціального значення відповідної діяльності для суспільства. Законодавцем після початку воєнних дій було внесено ряд змін до податкового законодавства, яким передбачалося введення пільгового режиму для певних категорій платників, проте для оподаткування такого виду осіб, як фізичні особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність, не було створено сприятливих умов.

ВИСНОВКИ

У результаті дисертаційного дослідження й застосування сучасних методів пізнання, здобутків вітчизняної та зарубіжної правничої науки, чинного законодавства України та європейських держав, вирішено наукове завдання з розкриття проблем правового регулювання оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності в Україні й визначення перспективних напрямів його подальшого вдосконалення, сформульовано певні теоретичні висновки й запропоновано низку змін і доповнень до чинних нормативно-правових актів.

1. Вихідним для визначення поняття і змісту терміну «податково-правовий статус осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність» є етимологічне і семантичне значення терміну «статус», а саме як положення або стан кого-небудь. Переходячи у площину права, це стосується саме положення суб'єктів податково-правових відносин, приміром, платників податків, що закріплюється правовими нормами. У разі акценту на податково-правову сферу, з чим ми маємо безпосередньо справу, це положення суб'єкта, яким є платник податків, у системі податкових правовідносин. При цьому закріплення відповідними правовими нормами – це ознака будь-якого правового статусу, а закріплення податково-правовими нормами – властивість податково-правового статусу. Тож податково-правовий статус це положення суб'єктів податково-правових відносин, що закріплюється правовими нормами.

2. Правовий статус платників податків є спеціальним, адже стосується окремих категорій суб'єктів права. Податково-правовий статус платника податків є галузевим правовим статусом, що своєю чергою може бути загальним і спеціальним. Ґрунтуючись на семантичній схожості категорій, вважаємо терміни «правовий статус платників податків» і «податково-правовий статус платників податків» синонімами, тож їх розмежування є недоцільним, оскільки смислове подвоєння терміну лише призведе до

плутанини.

3. Податково-правовий статус платника податків є галузевим правовим статусом, що своєю чергою може бути загальним і спеціальним. Податково-правовий статус має такі ознаки: закріплення податково-правовими нормами; галузевість і предметність як просторове розповсюдження на окремих категорій суб'єктів права; конституційний базис (підґрунтя); встановлення виключно законом (Податковим кодексом України); наявність змістової будови; резидентська характеристика; обумовленість відповідним податково-правовим режимом.

4. Податкове резидентство становить собою приналежність суб'єкта податкових правовідносин до податкової системи конкретної держави, що впливає на змістовне наповнення правового статусу платників податків, і кваліфікується як умова набуття останнього (податкове резидентство є не внутрішнім, а зовнішнім чинником формування правового статусу платників податків).

5. Значення правосуб'єктності щодо характеристики податково-правового статусу осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність як платників податків полягає у тому, аби забезпечити через відповідний зв'язок наявність юридично значимих характеристик суб'єкта – платника податків, що дозволять йому набути певний податково-правовий статус. Правосуб'єктність є певним пов'язуючим чинником між реальним суб'єктом – платником податків і його податково-правовим статусом. Саме за наявності необхідної сукупності ознак, що формують правосуб'єктність платника податків, останній може мати певні законні інтереси, володіти правами, набувати обов'язків. Тож правосуб'єктність виступає передумовою податково-правового статусу осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність.

6. Правовий статус суб'єктів податкових правовідносин, і зокрема платників податків, визначається як сукупність прав, обов'язків і їх законних інтересів, оскільки саме через ці елементи формуються: по-перше, вектори

взаємодії суб'єкта у відповідних податкових відносинах, які набувають через їх регламентацію нормою податкового права, правових відносин; по-друге, певний стан особи стосовно інших суб'єктів податкових правовідносин; специфіка правового становища суб'єкта – платника податків виходячи із певних індивідуальних характеристик (провадження незалежної професійної діяльності).

7. Визначення поняття «незалежна професійна діяльність» суттєво впливає на: податково-правовий статус платників, які провадять таку діяльність; формування правових механізмів тих податків, сплата яких обумовлена здійсненням такої діяльності; можливість запровадження спеціальних правових режимів, обумовлених специфікою певної професійної діяльності. Будь-якій особі, яка має намір здійснювати господарську діяльність або іншу, приміром, професійну, діяльність важливо позначити як економічні, так й правові наслідки її провадження. І вже на етапі наміру це актуально, адже є вірогідність того, що певна сфера діяльності має відповідну державну підтримку, що може виражатися або загалом в можливості застосування спеціальних податкових режимів, або в можливості застосування певних податкових пільг при сплаті податків, або навпаки – бути додатковим тягарем з огляду на необхідність здійснення спеціального обліку чи встановлення граничних (підвищених) ставок податків тощо.

8. З метою належного формулювання понять, що застосовуються при податково-правовому регулюванні в цілому, і щодо оподаткування в сфері незалежної професійної діяльності, потрібні такі загальнометодологічні концепти: зрозумілість (що означає відповідність їх сенсу загально прийнятим семантикам, відсутність у змісті метафоричних або неоднозначних слів, що спричиняють різну інтерпретацію); співмірність (обсяг визначення терміна має бути відповідним і таким, що співпадає із обсягом термінів, через які він визначається); чіткість і відсутність визначення через самого себе (поняття, що визначається, не має повторюватися при формулюванні визначення, воно має бути самостійним і не містити елементів, що приводять до повторення

поняття, що визначається). Саме ці концепти обумовлюють висновки щодо того, яке смислове навантаження законодавець покладає на такий термін як «незалежна професійна діяльність», чи вважається така діяльність об'єктом оподаткування.

9. Понятійному апарату податкового права як системному утворенню притаманні єдність і цілісність, а окремим поняттям – властивість комунікативності в межах певної правової системи. Приймаючи це положення як відповідну аксіому з урахуванням європейського досвіду та з огляду на появу в українському податковому законодавстві терміну «фізичні особи–підприємці з ознакою провадження незалежної професійної діяльності», вважаємо за необхідне зміни парадигми у застосуванні термінології стосовно самозайнятості. Це передбачає відмову від використання термінів «незалежна професійна діяльність», «особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність», і впровадження у податкове та інше галузеве законодавство поняття «вільні професії» і «особи вільних професій». До цього також наголосимо, що сьогодні наявна потреба у перегляді тих видів діяльності, які охоплюються поняттям «незалежна професійна діяльність». Цілком резонно, аби такий перелік був визначений у Національному класифікаторі України «Класифікатор професій».

10. В умовах постійної трансформації і перетворення різних сфер життєдіяльності суспільства, швидкого розвитку новітніх технологій, необхідності вправно адаптуватися до нових умов життєдіяльності держави і суспільства, саме самозайнятість через набуття нею властивостей свободи вибору, можливості досягнення фінансової і управлінської незалежності, відсутності підпорядкування, інноваційного, інтелектуального характеру здатна забезпечувати зростання України як соціальної держави. За цим є майбутнє, особливо у повоєнні роки, адже самозайняті особи здатні пропонувати інноваційні продукти та послуги, що можуть швидко змінити ринок в тих складних умовах, які спричинені повномасштабною російською агресією.

11. Незалежна професійна діяльність має наступні ознаки : а) є формою зайнятості виключно фізичних осіб; б) дотичність до певних (спеціальних) напрямів діяльності людини (наукова, літературна, артистична, художня, викладацька і т.д.); в) широкий спектр змістового наповнення професійної діяльності; г) необхідність дотримання законодавства, що регулює конкретний вид професійної діяльності активну поведінку; д) стосується діяльність осіб із спеціальними знаннями та навичками (лікарі, приватні нотаріуси, адвокати, аудитори, бухгалтери і т.д.), що підтверджується певними сертифікатами чи іншими документами; є) має кількісні та якісні обмеження (особа використовує найману працю не більше ніж чотирьох фізичних осіб; особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем;) е) передбачає організаційну, фінансову, інституційну свободу фізичної особи; ж) відсутність прямого підпорядкування або контролю з боку інших суб'єктів; з) має дуальну мету: отримання доходу та досягнення соціального ефекту, залежного від сфери професійної діяльності

12. Особливостями податково-правового статусу суб'єктів, які здійснюють незалежну професійну діяльність є: наявність діалектичних суперечностей у трьох площинах: (1) податкового обліку (встановлення обов'язку спеціальної реєстрації із одночасною наявністю фактичного підходу, визначеного листі податкового органу, щодо відмови у спеціальній реєстрації особам певних професій; запровадження для фізичної особи, зареєстрованої як підприємець та провадження незалежної професійної діяльності, обліку як фізичної особи - підприємця з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; обов'язок ведення обліку витрат, що зменшують дохід до оподаткування податком на доходи фізичних осіб або ведення спрощеного обліку); (2) сплаті податків (обов'язок зі сплати податків формується через дихотомію загального і спеціального податкового режиму, що передбачає сплату податку на доходи фізичних осіб або єдиного податку); обліку (звітні обов'язки також реалізують через дихотомію загального і спеціального податкового режиму, що в першому випадку передбачає подачу

декларації про майновий стан та доходи, а в другому – квартальну звітність для платників єдиного податку);

13. Правильно визначений об'єкт оподаткування допомагає утворити логічний і цілісний як механізм податку, та і в цілому весь механізм оподаткування, включаючи адміністрування. Відсутність чіткого визначення може привести до невизначеності і недоліків у правилах оподаткування, що ускладнює справляння податків та може призвести до порушення ключових принципів оподаткування, приміром принципу справедливості, рівності, економічної підстави та ін. Об'єкт чітко пов'язаний із іншими елементами правового механізму податку. Зокрема, дуже тісний зв'язок має об'єкт і ставка податку, що забезпечує створення логічної і послідовної системи оподаткування, яка б охоплювала різні аспекти життєдіяльності суспільства, різні сфери економічної, виробничої і невиробничої діяльності тощо. Водночас, зважаючи на те, що у законодавстві відсутнє чітке визначення тих видів діяльності, які охоплюються поняттям професійної, а також з огляду на фактичне зрівняння відмінностей у різних видах самозайнятості, що відбулось через запровадження конструкції «фізична особа - підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності», відбувається порушення ключових принципів оподаткування (принципу справедливості, рівності, економічної підстави та ін.), і призводить до невизначеності і недоліків у правилах оподаткування для таких осіб.

14. Правовий режим і правовий статус платника податків як системоутворюючі категорії податкового права знаходяться у тісному взаємозв'язку, але вони не є тотожними, співпадаючими. Правовий режим не входить до змісту правового статусу платника податків, адже він – не принцип правового статусу вказаних осіб, а є умовою, що визначає порядок для набуття ними правового статусу на території держави, яка реалізує свій податковий суверенітет. Фактично правовий режим не визначає прав і обов'язків платників податків, а за своєю суттю означає лише створення відповідних рівних умов для їх участі у податкових відносинах. Тож сутність правового режиму в

контексті визначення податково-правового статусу платників податків, що здійснюють незалежну професійну діяльність, полягає не стільки в конкретних правах і обов'язках, що є змістом правового статусу такого, скільки в принципах і підходах до їх формування, у визначенні характеру взаємодії держави і платників податків.

15. Терміни «особи, які забезпечують себе роботою самостійно» і «самозайняті особи» мають доволі схоже змістовне наповнення різних за термінологічним (семантичним) формулюванням понять, вони є спорідненими, але не тотожним й щодо змісту незалежної професійної діяльності. Водночас самозайняті особи і є фактично особами, які забезпечують себе роботою самостійно. Річно як і особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, також забезпечують себе роботою самостійно.

16. Термін «самозайняті особи», який є родовим стосовно незалежної професійної діяльності, використовується доволі тривалий час без належного, однакового і чіткого визначення. Зважаючи на його наскрізний характер його трактування має бути однаковим при застосуванні у різногалузевому законодавстві. Всі види діяльності самозайнятих осіб є такою формою зайнятості, за якої особа працює самостійно, без прямого підпорядкування або контролю з боку інших суб'єктів.

17. У європейських країнах замість терміну незалежна професійна діяльність використовується інший – вільні професії. До характеристики вільних професій підходять по різному, як наслідок, різняться й правила оподаткування доходів від здійснення такої діяльності. З урахуванням європейського досвіду та з огляду на появу в українському податковому законодавстві терміну «фізичні особи–підприємці з ознакою провадження незалежної професійної діяльності» констатовано, що з метою оподаткування немає сенсу у такому розмежуванні. Окрім того, маючи підґрунтям обраний Україною євроінтеграційний вектор, вважаємо за необхідне зміни парадигми у застосуванні термінології стосовно самозайнятості, що передбачає відмову

від використання термінів «незалежна професійна діяльність», «особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність», і впровадження у податкове та інше галузеве законодавство поняття «вільні професії» і «особи вільних професій».

18. Податково-правовому режиму властиве органічне і синергетичне поєднання таких елементів як: правові засоби (норми податкового права, правові принципи); сфера застосування (визначається предметом податкового права); метод регулювання (імперативний із застосуванням диспозитивних прийомів); зв'язок між учасниками правовідносин (владно-майновий); мета застосування (забезпечення реалізації широкого кола публічних інтересів, або приватних інтересів, або їх балансуванню).

19. Податково-правовий режим – це комплекс взаємопов'язаних правових засобів (податково-правових норм і принципів), що охоплюють можливі дозволи, позитивні зобов'язання і необхідні заборони), і відповідно до заявленої мети реалізації визначає правила (процедуру) справляння податків і зборів, правовий статус учасників податкових відносин. Зважаючи на специфіку податково-правового регулювання, види податкових режимів мають встановлюватися виключно Податковим кодексом України.

Податково-правовий режим є певним порядком правового регулювання, і своїм об'єктом має те, що піддається правовому впливу – податкові відносини, а не фізичному, як гроші тощо. Водночас, в кожному режимі можливим є виділення певного зв'язку між суб'єктами податкових правовідносин з приводу конкретного предмету, а в нашому випадку, певного податку або збору чи їх сукупності.

20. Спеціальним податковим режимам властиві такі основні ознаки: вони встановлюються виключно податковим законодавством (Податковим кодексом України); за їх допомогою формуються спеціальні, тобто відмінні від загальних, правила у сфері оподаткування; вони становлять особливий порядок податково-правового регулювання, що складається із сукупності юридичних засобів і характеризується певним їх поєднанням, правовим

регулюванням; характеризуються особливим групуванням взаємодіючих між собою дозволів, заборон та позитивних зобов'язань; розповсюджуються на певне коло суб'єктів; вони створюють своєрідне середовище, в якому чітко прослідковується поєднання сприятливості або несприятливості для задоволення прав та інтересів суб'єктів податкових правовідносин. При цьому, таке середовище стосується не виключно платників податків і зборів, а розповсюджуються на певне коло інших суб'єктів податкових правовідносин або окремої їх групи. Це можуть бути фізичні особи-платники, суб'єкти господарювання, самозайняті особи, особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, суб'єкти Дія-Сіті, податкові органи тощо.

21. Запровадження права на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, дозволить вирішити низку актуальних завдань, а саме: (1) забезпечення підтримки соціально важливих професій. Так, діяльність осіб спеціальних професій (приміром, медичні працівники, освітяни, нотаріуси та ін.), відіграє важливу роль у суспільстві. Зменшення податкового тиску для цих професій може залучити і утримувати кваліфікованих фахівців у цих галузях та підтримувати якість надання послуг; (2) зниження тіньової економіки. Це пов'язано із тим, що спеціальні податкові режими можуть стимулювати осіб вільних професій до реєстрації та відкриття офіційних практик, що сприятиме зменшенню тіньової економіки та збільшенню податкових надходжень; (3) зменшення фінансового тиску на початкових етапах діяльності таких суб'єктів. Спеціальні податкові режими можуть надавати пільги на початкових етапах діяльності для нових осіб вільних професій, що сприятиме їх розвитку, створенню нових робочих місць, інноваціям і піднесенню рівня галузі загалом; (4) збільшення доступності послуг, адже зменшення обсягу податкових обов'язків для осіб певних професій може призвести до зниження вартості послуг для громадян і підвищення їх доступності. Окрім того, зменшення податкового навантаження може допомогти зберегти високий рівень якості послуг і зробити їх

доступними для більшого кола громадян; (5) забезпечення підтримки розвитку певних галузей через створення стимулів, наприклад, наукових досліджень та освіти, шляхом надання пільг викладачам і дослідникам та ін.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Code of Conduct for Lawyers in the European Union. Council of Bars and Law Societies of Europe. URL: <https://www.abogacia.es/wp-content/uploads/2012/06/cod-deontologico-abogados-UE-INGLES.pdf>.
2. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32006L0112>.
3. Définition de LIBÉRAL. URL: <https://www.cnrtl.fr/lexicographie/lib%C3%A9ral>
4. Direction générale des Finances publiques. URL: <https://www.impots.gouv.fr/actualite/la-direction-generale-des-finances-publiques-se-mobilise-pour-mieux-vous-servir-en>.
5. Directive européenne relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles, n°2005/36/CE, 43. URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2005:255:0022:0142:fr:PDF>.
6. Dmytryk O., Makukh O. Economic principles of taxation: problems of definition and embodiment in the tax legislation of Ukraine and the European states. Baltic Journal of Economic Studies. 2020. Vol. 6. №. 2 MARCH. P. 32-38. URL: <http://www.baltijapublishing.lv/index.php/issue/article/view/799/847>.
7. Economic impact of regulation in the field of liberal professions in different Member States. URL: http://ec.europa.eu/competition/sectors/professional_services/studies/prof_services_ihs_part_1.pdf.
8. Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, Einkommensteuer-Richtlinien. URL <https://esth.bundesfinanzministerium.de/esth/2021/A-Einkommensteuergesetz/II-Einkommen/8-Die-einzelnen-Einkunftsarten/c-Selbstaendige-Arbeit/Paragraf-18/paragraf-18.html>.
9. Einkommensteuergesetz. URL: [https:// www.gesetze-im-internet.de/estg/EStG.pdf](https://www.gesetze-im-internet.de/estg/EStG.pdf).

10. Freie Berufe. URL:
https://www.usp.gv.at/gruendung/freie_berufe.html.
11. German Federal Ministry of Finance. Taxation of lawyers. URL:
<https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/EN/Home/home.html>.
12. Gesetz zur Ordnung des Handwerks. URL:<https://www.gesetze-im-internet.de/hwo/BJNR014110953.html>.
13. Guide to Danish Taxes. Skattestyrelsen. URL:
<https://skat.dk/data.aspx?oid=2244281>.
14. Income Tax Act. URL:
<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/contents>.
15. Income Tax rates and Personal Allowances. Офіційний портал уряду Великої Британії. URL: <https://www.gov.uk/income-tax-rates>
16. Kuznetsova O. Genesis of the origin and establishment of a simplified taxation, accounting and reporting system in Ukraine. European Reforms Bulletin. 2020. № 2. С.47–55.
17. Law Society of England and Wales. URL:
<https://www.lawsociety.org.uk/>.
18. LOI № 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allégement des démarches administratives. URL:
https://www.legifrance.gouv.fr/loda/article_lc/LEGIARTI000025555060/.
19. LOI № 66-879 du 29 novembre 1966 relative aux JO 30-11-1966. P. 10451–10453. URL: www.legifrance.gouv.fr.
20. LOI № 90-1258 du 31 1990 relative l'exercice sous forme de des profession sunsta letitre est. URL: www.legifrance.gouv.fr.
21. Maksukorralduse seadus Vastu võetud 20.02.2002, RT I 2002, 26, 150, jõustunud vastavalt §-le 170. (Про оподаткування: Закон Естонії від 20.02.2002 р.). URL:
<https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/Riigikogu/act/524012023004/consolide>.
22. Neue Selbständige & Freiberufler URL:
<https://www.svs.at/cdscontent/?contentid=10007.816375&portal=svsportal>

23. Par iedzīvotāju ienākuma nodokli. URL <https://likumi.lv/ta/id/56880-par-iedzivotaju-ienakuma-nodokli>
24. Professionsliberales 2009 - 2010. EditionsFrancisLefebvre, Levallois. 198 p.
25. Rudolf Macek. The Impact of Taxation on Economic Growth: Case Study of OECD Countries . URL: https://www.researchgate.net/publication/276088447_The_Impact_of_Taxation_on_Economic_Growth_Case_Study_of_OECD_Countries
26. Sozialgesetzbuch – SGB. URL: <https://www.sozialgesetzbuch-sgb.de/>
27. The Fiscal Code of Germany. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html.
28. Tulumaksuseadus Vastu võetud 15.12.1999, RT I 1999, 101, 903, jõustumine 01.01.2000 (Про податок на прибуток: закон Естонії від 15.12.1999 p.). URL: <https://www.riigiteataja.ee/akt/122122022010>.
29. VATrates. Офіційний портал уряду Великої Британії. URL: <https://www.gov.uk/vat-rates#:~:text=The%20standard%20rate%20of%20VAT,stamps%2C%20financial%20and%20property%20transactions>.
30. Your Europe. URL: http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxesabroad/lithuania/self-employed_en.htm
31. Адміністративне право України: підручник / Ю.П. Битяк, В.М. Гаращук, О.В. Дьяченко та ін.; за заг. ред. Ю.П. Битяка. К.: Юрінком Інтер, 2007. 544 с.
32. Академічний тлумачний словник української мови. URL: <http://sum.in.ua/>
33. Андрієвский К.В. Спеціальні податкові режими: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2009. 216 с.

34. Аністратенко Ю.І. Концептуалізація правового регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні: монографія. К.-П.: Рута, 2016. 397 с.
35. Аністратенко Ю. І. Правове регулювання державної політики щодо оподаткування суб'єктів малого та середнього підприємництва в Україні. Право і суспільство. - 2015. - № 6.2. - С. 127-131. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2015_6.
36. Аністратенко Ю. І. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: переваги та недоліки. Наше право. 2013. № 12. С. 180-184. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nashp_2013_12_30.
37. Атаманова Ю. Є. Теоретичні проблеми становлення інноваційного права України : монографія. Харків : Факт, 2006. URL: https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2017/07/Atamanova/3_1.pdf;
38. Баїк О. І. Про дефініцію «правовий статус платника податків». East European Scientific Journal. Wschodnioeuropejskie Czasopismo Naukowe. 2017. № 2 (18). Część 1. S. 113–119.
39. Баїк О.І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: дис. ... д-ра юрид. наук. Львів 2019. 522 с.
40. Башняк О.С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2005. 190 с.
41. Береславський С. Спрощені системи оподаткування. Київ: Юридична абетка підприємця, 2002. 85 с.
42. Бондаренко М.О. Податкове планування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2019. 189 с.
43. Бондаренко С.О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2017. 209 с.
44. Браславець О.Ю. Спеціальні податкові режими як метод забезпечення фінансових інтересів малого підприємництва. Актуальні проблеми економіки. 2002. № 3. С. 20-28.

45. Браславський Р. Г. Принципи податкового права України: дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2019. 453 с.
46. Бутко П.Є. Трансформація підходів до визначення податково-правового статусу фізичних осіб. Право і суспільство. 2012. № 1. С. 140-143.
47. Вдовічева Л.І. Податковий суверенітет і податкова юрисдикція держави: співвідношення понять. Науковий вісник Чернівецького університету. 2007. Вип. 427. Правознавство. С. 89–94.
48. Вдовічен В. А. Податково-правовий компроміс інтересів платників податків і держави : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2011. 221 с.
49. Веб-сторінка Сейму Республіки Польща. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/>
50. Велика українська юридична енциклопедія : у 20 т. Т. 6 : Фінансове право / редкол.: М. П. Кучерявенко (голова) та ін. ; Нац. акад. прав. наук України ; Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків: Право, 2020. 616 с.
51. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ : Ірпінь: ВТФ «Перун», 2002. 1440 с.
52. Венедіктова І.В. Методологічні засади охоронюваних законом інтересів у приватному праві: монографія. Х.: Нове Слово, 2011. 260 с.
53. Виноградов В.А. Особливості правового статусу фізичної особи як платника податків. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2017. Т. 1. С. 53-57.
54. Воротятніков О.О. Адміністративно-правовий статус державної міграційної служби України: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2012. 238 с.
55. Гайворонський В. Інститут юридичної особи в проекті цивільного кодексу України. Вісник Академії правових наук України. 2000. № 2 (21). С. 89 – 96.
56. Галуцько В. Новітній правовий статус фізичних осіб-підприємців, як провідний чинник благополуччя українського народу. Форум права. 2012. № 1. С. 186 – 189.

57. Головащенко О.С. Поняття та ознаки соціальної держави. URL:<http://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/11501/1/Golovaschenko.pdf>.
58. Головащенко О.С. Соціальна держава та виклики глобалізації . Державне будівництво та місцеве самоврядування. 2016. Вип. 32. С. 3-11. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/dbms_2016_32_3.
59. Гусарєв С.Д. Теоретичні аспекти забезпечення правового статусу особистості в Україні. Науковий вісник Дніпропетр. юридичного ін-ту МВС України. 2000. № 1. С. 39-44.
60. Декларації прав людини і громадянина 1789 року. URL:<https://constituante.livejournal.com/10253.html>.
61. Державна податкова служба України. Офіційний сайт. URL. <https://tax.gov.ua/>
62. Джабурія О.О. Організаційні форми адвокатської діяльності: дис. ...д-ра філософії. Одеса, 2020. 223 с.
63. Дмитрик О.О. Зміст та класифікація фінансових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2003. 187 с.
64. Дмитрик О.О. Податковий суверенітет. Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т. 13: Міжнародне приватне право / редкол.: А.С. Довгерт (голова) та ін. ; Нац. акад. прав. наук України ; Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. 2021. С. 552–554.
65. Дмитрик О.О. Якість податкового закону у контексті реалізації принципу стабільності податкового законодавства. Матеріали II круглого столу «Економіко-правові проблеми розвитку та сприяння господарській діяльності в сучасних умовах» (м. Харків, 17 трав. 2019 р.) URL: http://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2019/17.05.19/17_05_2019-226-232.pdf;
66. Дмитрик О.О., Казмірук К.О. Деякі особливості оподаткування суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану. Право та інновації. 2022. № 4 (40). С. 115-120. URL: <https://pti.org.ua/index.php/ndipzir/article/view/895/667>.

67. Дмитрик О.О., Котенко А.М., Смичок Є.М. Вплив принципів податкового законодавства на ведення бізнесу в Україні. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. 2019. № 29. Том 1. С. 105-113. URL: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/2013/2031>.

68. Дмитрик О.О., Рядінська В.О. Оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності: досвід України та Естонії. Право та інновації. 2023. № 1. URL: <https://pti.org.ua/index.php/ndipzir/article/view/960>.

69. Донець Т.А. Загальний та спеціальний режим оподаткування доходів фізичних осіб: стан законодавчого регулювання та наслідки. Право і суспільство. 2012. № 1. С. 144-148.

70. Дубоносова А.С. Правове регулювання об'єкта оподаткування. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2009. 222 с.

71. Дудник В. Что полезно знать о свободных профессиях в Германии. URL: <https://zagranportal.ru/germaniya/rabota/svobodnye-professii-v-germanii.html>.

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

73. Жоравович Д. О. Правові аспекти визначення статусу самозайнятої особи. Форум права. 2012. № 3. С. 190-195. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.

74. Жорнова О. І. Психологія самозайнятості на теренах України як наукова проблема та запит практики. Психологічні науки: проблеми і здобутки. 2015. Вип. 8. С. 58-81. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pnpz_2015_8_6. – С.62-63.

75. Загальна теорія права : підручник / [О. В . Петришин, Д. В . Лук'янов, С. І . Максимов, В. С . Смородинський та ін.] ; за ред. О. В . Петришина. Харків : Право, 2021. 568 с.

76. ЗІР. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=36681>

77. Іванова С.С. Податково-правовий статус самозайнятих осіб в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2017. 199 с.

78. Індивідуальна податкова консультація ДПС України від 03.04.2019 р. № 1415/Б/99-99-13-02-03-14/ПК. URL:<https://zir.tax.gov.ua/main/bz/search/?src=ques&srch=bz2>.

79. Індивідуальна податкова консультація ДПС України від 28.05.2019 р. № 2407/І/07-16-13-08-00-10/ПК. URL:<https://zir.tax.gov.ua/main/bz/search/?src=ques&srch=bz2>.

80. Інструкція про порядок відкриття та закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків - резидентів та нерезидентів: затв. постановою Правління Нац. банку України від 12.11.2003 р. № 492. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>.

81. Інструкція про порядок відкриття та закриття рахунків користувачами надавачами платіжних послуг з обслуговування рахунків: затв. пост. Нац. Банку України від 29.07.2022 р. № 162. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0162500-22#Text>

82. Квасовський О. Р. Концепція реформування спеціальних режимів оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні. Наук. пр. НДФІ/Н. – д. фін. ін.-т. 2005. № 3. С. 139-151.

83. Ковальчук О.К. Правовий режим одноразового добровільного декларування: дис. ... канд. юрид. наук. Хмельницький, 2023. 213 с.

84. Кодекс України з процедур банкрутства від 18.10.2018 р. № 2597-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19#Text>.

85. Колодій А. М. Права, свободи і обов'язки громадянина в Україні: підручник. К.: Правова єдність, 2008. 332 с.

86. Конституційна держава та права людини й основоположні свободи: Україна та європейський досвід : монографія / [О.М. Ващук, І.О. Мазурок, В.В. Навроцький та ін.]. Ужгород: Мистецька лінія, 2008. 348 с.

87. Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text>.

88. Коротун В.І., Панасюк О.В. Альтернативні системи оподаткування: теоретичні засади і практика застосування. Формування ринкових відносин в Україні. 2012. № 5/1. С. 32 – 36.
89. Кузнецова О.В. Ознаки статусу самозайнятих осіб як особливих платників податків. Правові системи. 2018. № 3. С. 308–315.
90. Кузнецова О.В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2021.
91. Кузнichenko С.О. Становлення та розвиток інституту надзвичайних адміністративно-правових режимів в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Сімферополь, 2010. 464 с.
92. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. Т. III. Учение о налоге. Харьков: Легас, 2005. 606 с.
93. Лебеда М. Основні етапи розвитку системи оподаткування фізичних осіб – підприємців в Україні. Ринок цінних паперів України. 2016. № 1-2. С. 73–88.
94. Лемеха Р.І. Теоретико-методологічні та правові засади митних режимів в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2021. 417 с.
95. Лист Державної податкової адміністрації України від 14.02.2011 р. № 1956/5/29-201. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1956837-11#Text>.
96. Лукашева О.Е. Конституційно-правові засади публічної фінансової діяльності в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2015. 221 с.
97. Макаруч В.В. Поняття «правовий статус особи» в теоретично-правовій літературі. Право.ua. 2015. № 3.
98. Макух О.В. Динаміка фінансових правовідносин: методологічний аспект: дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2017. 411 с.
99. Мамалуй ОО. Платник податків як учасник податкових відносин. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2020. № 1.С. 69-73.URL:DOI<https://doi.org/10.15421/392016>.

100. Маринчак Є. Наукові погляди на сутність правового статусу фізичної особи – платника податку на доходи. Держава і регіони. 2018. №. 1. С. 85–89.
101. Маринчак Є. С. Правовий статус резидентів – платників податку на доходи фізичних осіб: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2018. 19 с.
102. Маріяньський Адам, Блонська Моніка, КонрадДура, Наперальська Марта, Путівник по польському ордену для юристів: незрозумілі плюси, очевидні мінуси . Варшава, Лодзь, 2021.
103. Мінка Т.П. Поняття правового режиму адміністративного права. Форум права. 2012. № 1. С. 639-643. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index
104. Мірошніченко М.В. Презумпція правомірності рішень платника податків: дис. ... канд.юрид. наук. Харків, 2015. 190 с.
105. Настюк В.Я., Белєвцева В.В. Адміністративно-правові режими в Україні: монографія. Харків: Право, 2009. 128 с.
106. Офіційний вебпортал Податково-митного департаменту Естонської Республіки. URL: <https://www.emta.ee/en>.
107. Офіційний портал уряду Великої Британії. URL: <https://www.gov.uk/>.
108. Паращенко О.К. Регулювання податкових режимів в Україні : термінологічний аспект . Юридичний науковий електронний журнал. 2021. № 8. С. 250-253. URL:http://www.lsej.org.ua/8_2021/58.pdf.
109. Податкове право України : підручник ; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків : Право, 2019. 440 с.
110. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1519>.
111. Покатаєва О.В. Спрощена система оподаткування в контексті Податкового кодексу України. Право і безпека. 2011. № 1. С. 15-22.
112. Поліщук Я. В. Ставка податків і зборів: правова природа і класифікація: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2018. 204 с.

113. Порядок обліку платників податків і зборів та визнання такими, що втратили чинність: затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 22.12.2010 р. № 979. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1439-10#Text>.

114. Порядок обліку платників податків і зборів: затв. наказом Міністерством фінансів України від 9.12.2011 р. № 1588. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z1562-11#Text>.

115. Порядок обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів) : затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 19.02.1998 р. № 80. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0172-98#Text>.

116. Порядок оплати послуг та відшкодування витрат адвокатів, які надають безоплатну вторинну правничу допомогу: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 17.09.2014 р. № 465. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/465-2014-%D0%BF#Text>.

117. Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.04.2015 р. № 435. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0460-15#Text>.

118. Постанова Верховного Суду від 28.09.2021 р. у справі № 809/4194/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88062063>

119. Постанова Верховного Суду від 12.12.2019 р.у справі № 580/971/19. URL: <https://zakononline.com.ua/court-practice/show/11026?from=%D0%9F%D0%B7%2F9901%2F10%2F19>.

120. Постанова Верховного Суду від 14.05.2019 р. у справі № 813/4258/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review>

121. Постанова Верховного Суду від 27.11.2019 р.у справі № 160/3114/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review>

122. Постанова Верховного Суду від 28.09.2021 р. у справі № 809/4194/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/>

123. Постанова Верховного Суду від 31.01.2020 р. у справі № 809/2835/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/>
124. Постанова Верховного Суду від 4.12.2019 р. у справі № 520/3939/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86401183>.
125. Постанова Верховного Суду від 5.03.2020 р. у справі № 824/509/19-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88062063>
126. Постанова Верховного Суду від 5.12.2019 р. у справі № 260/358/19. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pokazniki-diyalnosti/sud_prakt/.
127. Посторонко Є. В. Деякі аспекти визначення правового статусу осіб, що провадять незалежну професійну діяльність. Право та інновації. 2022. № 4. (40). С. 121-126. URL: <https://pti.org.ua/index.php/ndipzir/issue/view/40>.
128. Посторонко Є.В. Деякі міркування щодо можливості впровадження інноваційної моделі оподаткування доходів осіб, які провадять незалежну професійну діяльність: Інноваційний процес: виклики воєнного часу, проблеми, перспективи євроінтеграції: матеріали круглого столу. Харків, 2022. URL: <https://ndipzir.org.ua/innovacijnij-proczes-vikliki-voennogo-chasu-2>).
129. Посторонко Є. В. Деякі особливості виконання податкових обов'язків особами, що провадять незалежну професійну діяльність в умовах дії воєнного стану. Юридична осінь 2022 року: матеріали науково-практичної конференції. Харків, 2022. С. 44-47. URL: <https://nauka.nlu.edu.ua/nauka/>
130. Посторонко Є. В. Інформаційні відносини платників податків і держави (на прикладі реалізації податкових обов'язків осіб, що провадять незалежну професійну діяльність). Інформаційне право: сучасні виклики і напрями розвитку: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Львів, 2022. С. 106-108.
131. Посторонко Є. В. Незалежна професійна діяльність: особливості оподаткування у європейських країнах: Права та обов'язки людини у сучасному світі: матеріали науково-практичної конференції. Одеса. 2021. С. 88-91.

132. Посторонко Є. В. Особи, що провадять незалежну професійну діяльність як платники податків. Knowledge, Education, Law, Management. 2022 № 3 (47). 286-291. URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/viewpdf/9561>.

133. Посторонко Є. В. Особливості оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період. Проблеми законності. 2023. Вип. 160. С. 135-151. URL: <http://plaw.nlu.edu.ua/issue/view/16484/9294>

134. Посторонко Є.В., Буханевич О.М. Сучасні моделі оподаткування доходів осіб, що провадять незалежну професійну діяльність. Київський часопис права. 2023. № 1. С. 71-78.

135. Пояснювальна записка до проекту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування самозайнятих осіб, які провадять незалежну професійну діяльність від 2.10.2019 р. № 2200. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66987.

136. Пристай Т. Самозайняті особи як суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності. Підприємництво, господарство і право. Київ, 2020. № 11. С. 59-63.

137. Про адвокатуру та адвокатську діяльність: Закон України від 5.07.2012 р. № 5076-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17#n94>.

138. Про архітектурну діяльність: Закон України від 20.05.1999 р. № 687. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/687-14#Text>.

139. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017р. № 2258. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.

140. Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента України від 24.02.2022 р. № 64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#top>

141. Про виконавче провадження: Закон України від 2. 06.2016 р. № 1404. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19#Text>.

142. Про внесення змін до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо

усунення дискримінації за колом платників: Закон України від 13.05.2020 р. № 592-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/592-20#Text>.

143. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>.

144. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 3.03.2022 р. № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#top>

145. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

146. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану : Закон України від 24.03.2022 р. № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#top>.

147. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 1.04.2022 р. № 2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text>

148. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану до Закон України від 15.03.2022 р. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.

149. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних

неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.

150. Про внесення змін до розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України та розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України : Закон України від 14.04.2022 р. № 2192-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2192-20#top>.

151. Про внесення зміни до пункту 165.1 статті 165 Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування винагороди за добровільно передану Збройним Силам України придатну для застосування бойову техніку держави-агресора : Закон України від 21.04.2022 р. № 2214-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2214-20#n2>.

152. Про встановлення Видів та розмірів витрат виконавчого провадження: наказ Міністерства юстиції України від 29.09.2016 р. № 2830/5 . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-16#Text>.

153. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 р. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#Text>.

154. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності: Закон України від 23.09.1999 р. № 1105 - XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1105-14/ed20140803#Text>.

155. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України в редакції від 28.12.2014 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1105-14/ed20150101#Text>

156. Про зайнятість населення: Закон України від 01.03.1991 № 803- XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/803-12#Text>.

157. Про зайнятість населення: Закон України від 05.07.2012 р. № 5067-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/803-12#Text>

158. Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» : Закон України від 24.02.2022 р. № 2102-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text>.

159. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 8.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>.

160. Про інформацію: Закон України від 2.10.1992 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text>

161. Про нотаріат: Закон України від 2 верес. 1993 р. № 3425-XII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3425-12#Text>

162. Про органи та осіб, які здійснюють примусове виконання судових рішень і рішень інших органів: Закон України від 2.06.2016 р. № 1403-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1403-19#Text>

163. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV. URL:

164. Про податок з цивільно-правових угод: Закон Польщі від 09.09.2000 р. № 86. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20000860959/U/D20000959Lj.pdf>

165. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text>

166. Про правовий режим воєнного стану : Закон України від 12.05.2015 р. № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text>

167. Про прибутковий податок з населення: Закон Литовської Республіки від 2.07.2002 р. № IX-1007. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=rivwzvvpvg&documentId=TAIS.352738&category=TAD>

168. Про продовження строку дії воєнного стану в Україні : Указ Президента України від 07.11.2022 р. № 757/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/757/2022#Text>

169. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1995 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>.

170. 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 03.12.2021 № 6358-2. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=73344.

171. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування доходів, отриманих адвокатом, який зареєстрований як самозайнята особа, яка провадить незалежну професійну діяльність від 29.11.2021 р. № 6358. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=73287

172. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність від 02.12.2021 р. № 6358-1 . URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=73341

173. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність у період дії воєнного стану від 04.07.2022 № 7518. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39930>.

174. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування самозайнятих осіб, які провадять незалежну професійну діяльність: від 02.10.2019 р. № 2200. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66987.

175. Рішення Європейського суду з прав людини від 9.01.2007 р. у справі «Інтерсплав проти України». URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/SO3024.html

176. Рішення Європейського суду з прав людини від 14.05.2013 р. у справі «Н.К.М. проти Угорщини». URL :: <http://www.eurocourt.org.ua>;

177. Рішення Європейського суду з прав людини від 7.07.2011 р. у справі «Серков проти України». URL :<http://www.minjust.gov.ua/34544>.
178. Романова Г.С. Правове регулювання обліку об'єктів оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2015. 202 с.
179. Рядінська В.О. Правове забезпечення становлення та розвитку системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : Київ, 2015. 453 с.
180. Рядінська В.О., Дмитрик О.О. Трансформація змісту поняття «доходи фізичних осіб» в податковому законодавстві України. Київський часопис права. 2023. № 1. С. 93–99. URL. <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/258>.
181. Рядінська В.О., Кузнецова О.В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб – підприємців в Україні: монографія. Одеса: Видавничий дом «Гельветика», 2021. 196 с.
182. Рядінська В.О., Проценко Т.О., Кузнецова О.В. Шляхи удосконалення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні. Наука і правоохорона. 2021. № 1. С. 142–154. URL:http://naukaipravoohorona.com/journal/ukr/2021_1.pdf.
183. Сазонова А.О. Незалежна професійна діяльність та її співвідношення з підприємницькою діяльністю фізичних осіб. Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. 2021. № 1. С. 73-77.
184. Сазонова А.О. Окремі аспекти вдосконалення участі у податкових правовідносинах фізичної особи, яка проводить незалежну професійну діяльність на основі аналізу досвіду ЄС. Аналітично-порівняльне правознавство. 2023. № 1. С. 389. URL: DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2023.01.66>.
185. Світовий досвід оподаткування: Франція. URL: <https://tax.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/fransia/>.

186. Свободные профессии в Германии. URL: <https://lifeistgut.com/svobodnye-professii-v-germanii/>.
187. Сервіс для визначення кодів видів економічної діяльності за КВЕД-2005 та КВЕД-2010. URL: http://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/69/KVED10_69_10.html
188. Система правової інформації Республіки Австрія. URL: <https://www.ris.bka.gv.at/default.aspx>.
189. Скрипнюк О. В., Тихий В. Соціальна держава і проблеми забезпечення соціальної безпеки. Вісн. Конституц. Суду України. 2002. №2. 30-47.
190. Слатвінська М.О. Теоретичні засади альтернативних систем оподаткування. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2010. № 1. С. 264 – 271.
191. Сліденко А.В. Захист інтересів платників податків при застосуванні податкового примусу: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2017.
192. Сліденко А.В. Місце законного інтересу в правовому статусі платників податків. Право та інноваційне суспільство. 2017. № 2 (9). С. 67-73.
193. Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. д. ю. н., проф. Л. К. Воронової. 2-е вид., переробл. і доповн. К. : Алерта, 2011. 558 с.
194. Смичок Є. М. Практика Європейського суду з прав людини при вирішенні податкових спорів відносно прав платника податку на додану вартість на бюджетне відшкодування. Університетські наукові записки. Часопис Івано–Франківського ун–ту права ім. Короля Данила Галицького. 2012. № 6. С. 198 – 201.
195. Смичок Є. М. Судові доктрини у податковому праві: дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2021. 446 с.
196. Снігур В. М. Міграційний режим в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук . Київ : КНУВС, 2008. 16 с.
197. Собственное дело через свободную профессию. URL: http://www.web-globus.de/articles/ponjatie_svobodnoj_professii

198. Соколова І.О. Правовий режим як категорія правової науки: монографія. Харків: Право, 2014. 152 с.
199. Теорія держави і права: академічний курс: підручник/ за ред. О.В.Зайчука, Н.М.Онищенко. - К: Юрінком Інтер, 2006. 688 с.
200. Типова форма, за якою здійснюється облік доходів і витрат фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність: затв. наказом Міністерства фінансів України від 13.05.2021 р. № 261. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0865-21#Text>.
201. Товкун Л.В. Правове регулювання та особливості оподаткування само зайнятих осіб. Порівняльно-аналітичне право. 2016. № 2. С. 153 – 155.
202. Тулянцева В.А. Фінансово-правове регулювання діяльності державних позабюджетних цільових фондів в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2019. 224 с.
203. Узагальнююча податкова консультація щодо витрат приватного нотаріуса: затв. наказом Міндоходів України від 30.12.2013 р. № 884. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0884810-13#Text>.
204. Узагальнююча податкова консультація щодо деяких питань оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (приватних нотаріусів, адвокатів): затв. наказом ДПС України від 24.12.2012 р. № 1185. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovе-zakonodavstvo/uzagalnyuyuchi-podatkovі-konsultatsii/62191.html>.
205. Узагальнююча податкова консультація щодо переліку витрат адвокатів, які надають безоплатну вторинну правову допомогу: затв. наказом Міндоходів України від 30.12.2013р. № 885. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dohodi-fizichnih-/normativno-pravovi-akti/62985.html>.
206. Федеральний кодекс адвокатів у зведеній редакції від 15.07.2022 р. № 303-8. Вісник федерального законодавства III. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_brao/englisch_brao.html.

207. Федоров С. Є. Принцип соціальної справедливості податкової системи України як оцінне поняття. Підпр-во, господарство, право. 2017. № 10. С. 162-165.
208. Фінансове право : підручник / О. О. Дмитрик, Є. О. Алісов, Д. А. Кобильнік та ін. ; за ред. О. О. Дмитрик. Одеса : Видавництво «Юридика», 2022. 466 с.
209. Фоміна Г.В. Правовий статус юридичних осіб – платників податків. Право і суспільство. 2012. № 6. С. 83-89.
210. Худенко М.В. Господарсько-правовий статус осіб, які здійснюють незалежна професійна діяльність. Економіка і право. 2019. № 4. С. 60-71.
211. Шаптала Н. К. Співвідношення принципів рівності і соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2012. 175 с.
212. Шевченко К.С. Політика зайнятості як основа добробуту держави . Управління розвитком. 2014. № 2. С. 37-40;
213. Шемшученко Ю. С., Пархоменко Н. М. Правовий. Юридична енциклопедія : том 5 : П-С / [редкол. : Ю. С. Шемшученко (голова) та ін.]. К. : Українська енциклопедія, 2003. Т. 5. 320 с.
214. Шишов О. О. Адміністративно-правовий захист прав платників податків : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2016. 20 с.
215. Якимчук Н.Я. Структура правового статусу розпорядників бюджетних коштів .Вісник Національної академії прокуратури України. 2010. № 1. С. 61-67.
216. Які витрати мають право враховувати приватні виконавці при визначенні сукупного доходу?
URL:<https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=35441>
217. Які витрати мають право врахувати арбітражні керуючі, які здійснюють незалежну професійну діяльність, при визначені сукупного чистого доходу? URL:<https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=36279>

218. Які витрати при визначенні сукупного чистого доходу має право врахувати адвокат, що здійснює незалежну професійну діяльність, в тому числі, якщо він надає безоплатну вторинну правову допомогу?

URL:<https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=28791>

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці, в яких опубліковані основні результати дисертації:

1. Посторонко Є.В. Деякі аспекти визначення правового статусу осіб, що провадять незалежну професійну діяльність. *Право та інновації*. 2022. № 4. (40). С. 121–126. URL: <https://pti.org.ua/index.php/ndipzir/issue/view/40> DOI: [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2022-4\(40\)-17](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2022-4(40)-17)
2. Посторонко Є.В. Особи, що провадять незалежну професійну діяльність як платники податків. *Knowledge, Education, Law, Management*. 2022 № 3 (47). 286–291. URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/viewpdf/9561>
3. Посторонко Є.В. Особливості оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період. *Проблеми законності*. 2023. Вип. 160. С. 135–151. URL: <http://plaw.nlu.edu.ua/issue/view/16484/9294>. DOI: <https://doi.org/10.21564/2414-990X.160.274226>
4. Посторонко Є.В. Буханевич О.М. Сучасні моделі оподаткування доходів осіб, що провадять незалежну професійну діяльність. *Київський часопис права*. 2023. № 1. С. 71–78. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/255> DOI: <https://doi.org/10.32782/klj/2023.1.11>

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Посторонко Є.В. Незалежна професійна діяльність: особливості оподаткування у європейських країнах: *Права та обов'язки людини у сучасному світі*: матеріали науково-практичної конференції. Одеса. 2021. С. 88–91.

2. Посторонко Є.В. Деякі міркування щодо можливості впровадження інноваційної моделі оподаткування доходів осіб, які провадять незалежну професійну діяльність: *Інноваційний процес: виклики воєнного часу, проблеми, перспективи євроінтеграції*: матеріали круглого столу. Харків, 2022. URL: <https://ndipzir.org.ua/innovacziijnij-proczes-vikliki-voennogo-chasu-2>)

3. Посторонко Є.В. Інформаційні відносини платників податків і держави (на прикладі реалізації податкових обов'язків осіб, що провадять незалежну професійну діяльність). *Інформаційне право: сучасні виклики і напрями розвитку*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Львів, 2022. С. 106–108.

4. Посторонко Є.В. Деякі особливості виконання податкових обов'язків особами, що провадять незалежну професійну діяльність в умовах дії воєнного стану. *Юридична осінь 2022 року*: матеріали науково-практичної конференції. Харків, 2022. С. 44–47. URL: <https://nauka.nlu.edu.ua/nauka/>

Додаток Б



**ХМЕЛЬНИЦЬКА ОБЛАСНА РАДА
ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА**

вул. Героїв Майдану, буд. 8, м. Хмельницький, 29000. Тел. (038-2) 71-80-00, факс 71-75-70
E-mail: info@univer.km.ua. Розрахунковий рахунок UA 598201720344281002200032328 в ДКСУ у м. Києві.
МФО 820172. Код ЄДРПОУ 14163438

Від 22.08.2023 № 0450/23
На № _____ від _____

ЗАТВЕРДЖУЮ
Ректор Хмельницького університету
управління та права імені Леоніда Юзькова
Олег ОМЕЛЬЧУК

«22» серпня 2023 року

АКТ

про впровадження у навчальний процес
Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова
результатів дисертаційного дослідження Посторонка Євгена Валерійовича
на тему «Правове регулювання оподаткування незалежної професійної
діяльності» на здобуття наукового ступеня доктора філософії
за спеціальністю 081 «Право»

Комісія у складі: голова – ректор Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова, доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України, академік Академії наук вищої освіти України Омельчук Олег Миколайович, члени комісії – проректор з наукової роботи, професор кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова, доктор юридичних наук, професор Івановська Алла Миколаївна, професор кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова, доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України Самсін Ігор Леонович, доцент кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова, кандидат юридичних наук, доцент Галус Олена Олександрівна склали цей акт про те, що аспірантка Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова Посторонко Євген Валерійович підготував дисертаційне

дослідження на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» на тему «Правове регулювання оподаткування незалежної професійної діяльності», результати якого, були використані під час розробки та викладання дисциплін «Фінансове право», «Податкове право» та «Адміністративний процес».

Голова комісії

ректор Хмельницького університету
управління та права імені Леоніда Юзькова,
доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України,
академік Академії наук вищої освіти України



Олег ОМЕЛЬЧУК

Члени комісії

проректор з наукової роботи,
професор кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету управління
та права імені Леоніда Юзькова,
доктор юридичних наук, професор



Алла ІВАНОВСЬКА

професор кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету управління
та права імені Леоніда Юзькова,
доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України



Ігор САМСІН

доцент кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету управління
та права імені Леоніда Юзькова,
кандидат юридичних наук, доцент



Олена ГАЛУС

Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова

Відділ кадрів

Підпис: [signature]

ЗАСВІДЧУЮ: [signature]

Ім'я: Леоніда Юзькова

Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова

Відділ кадрів

Підпис: [signature]

ЗАСВІДЧУЮ: [signature]

Ім'я: Леоніда Юзькова

Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова

Відділ кадрів

Підпис: [signature]

ЗАСВІДЧУЮ: [signature]

Ім'я: Леоніда Юзькова