

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ ПРАВОВОГО СТАТУСУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ, ЩО ПРОВАДЯТЬ НЕЗАЛЕЖНУ ПРОФЕСІЙНУ ДІЯЛЬНІСТЬ

У статті проведено аналіз правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, крізь призму елементів податкового обов'язку у широкому значенні. Питання правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, заслуговує на особливу увагу через свою неоднозначну регламентацію в Податковому кодексі України та Законі України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Констатовано, що наразі у Податковому кодексі України закріплено таку категорію платників податків, як самозайнята особа. Пропонований законодавцем підхід розмежовує як видові поняття таких суб'єктів: фізичні особи-підприємці та фізичні особи, що провадять незалежну професійну діяльність. Відповідно до норм ПК України ці два види самозайнятих осіб наразі позначені як взаємовиключні. Водночас законодавчо передбачена можливість обліковуватися у контролюючих органах так для таких суб'єктів як фізична особа-підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Це вказує на суперечливе нормативне регулювання правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність.

Акцентовано увагу, що платники податків, що провадять незалежну професійну діяльність як самозайняті особи, виконуючи свій податковий обов'язок, обмежені в можливості обирати систему оподаткування (загальну чи спеціальну), на відміну від другого виду самозайнятих осіб – фізичних осіб-підприємців. Вказані два види самозайнятих осіб перебувають не в рівному (єдиному) стані, що дискримінує фізичних осіб, що провадять незалежну професійну діяльність і вказує на необхідність удосконалення нормативного закріплення статусу таких суб'єктів.

Ключові слова: платники податків, самозайняті особи, платники податків, що провадять незалежну професійну діяльність, правовий статус, оподаткування, податковий обов'язок.

Постановка проблеми. Така правова категорія як «правовий статус» пронизує всю юридичну науку, є одним із ключових аспектів дослідження суб'єктів права. Теоретики права визначають правовий статус суб'єктів права як сукупність усіх прав, обов'язків і законних інтересів суб'єктів права, наголошуючи на поділі цієї правової категорії на такі види, як конституційний та спеціальний статуси [1]. Тому предметом нашого подальшого розгляду є права, обов'язки та законні інтереси таких суб'єктів права як платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність.

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 (далі – ПК України) [2], Законі України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі – Закон України

№ 2464-VI) [3], судову, правозастосовну та нормотворчу практики, а також погляди науковців.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Свою увагу цьому питанню приділяли такі науковці, як О.О. Дмитрик, В.А. Рядінська, Л.В. Товкун, Н.А. Маринів, О.О. Головашевич, Т.Б. Вільчик, О.О. Джабурія, Н.М. Бакаянова та ін. При цьому звернемо увагу на такий аспект: оскільки питання характеристики правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, пов'язано із особливостями правового регулювання різними галузями права та законодавства, таких як: фінансове, податкове, трудове, конституційне, адвокатура та нотаріат тощо, то ним цікавляться та вивчають його різноманітні вчені та спеціалісти.

Метою статті є характеристика правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, позначення недоліків його правового регулювання та шляхів їх усунення.

Виклад основного матеріалу. При визначенні правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, перш за все необхідно розглянути його законодавче регулювання. При цьому варто виходити із загальних підходів до закріплення правового статусу платників податків, зокрема, ст. 16 та 17 ПК України. Окрім того, у ПК України встановлено поняття самозайнятої особи, якою, відповідно до підпункту 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 ПК 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. Відповідно до абзацу другого підпункту 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 ПК 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 (за виключенням випадку, передбаченого п. 65.9 ст. 65 ПК України) та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб [2].

Системний аналіз вказаних норм дозволяє констатувати, що поняття платник податків, який провадить незалежну професійну діяльність, є видовим щодо такої родової категорії як самозайнята особа, тож і правовий статус такого суб'єкта набуває специфіки, порівняно із загальним правовим статусом платника податків. При цьому 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.

Водночас, враховуючи вказане слід зазначити, що найперше ми досліджуємо правовий статус платників податків, а саме ті елементи (обов'язки та права), що закріплені в статтях 16 і 17 ПК України. Положення цих статей є першочерговими для платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність. По-друге, важливим є те, що платники податків, які провадять незалежну професійну діяльність, це виключно фізичні особи, а не фізичні особи-підприємці чи наймані працівники. По-третє, такі фізичні особи мають провадити один із видів незалежної професійної діяльності, вказаний в абз.

2 підп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 ПК України, тобто бути, наприклад, викладачем, приватним нотаріусом чи бухгалтером тощо.

Традиційно одним із елементів правового статусу суб'єктів є обов'язки. Як вказувалося раніше, на платників податків, які провадять незалежну професійну діяльність, покладено обов'язки, закріплені у ст. 16 ПК України [2]. Позначимо, що перелік останніх є детальним та виключним, а їх угруповання можна провести зважаючи на зміст податкового обов'язку в його широкому значенні. Використовуючи такий підхід ми позначимо особливості податкового обліку, сплати податків та зборів, складання та подання податкової звітності платниками податків, що провадять незалежну професійну діяльність.

Так, особливості обліку таких платників податків врегульовано ст.65 ПК України. Для взяття на облік фізична особа, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, повинна особисто чи через уповноваженого представника подати заяву та документи до контролюючого органу за місцем постійного проживання. Взяття на облік здійснюється контролюючим органом в день прийняття заяви. Про взяття на облік такої фізичної особи 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 [2].

Важливо, що п. 65.9 ст. 65 ПК України передбачено ще одну особливість обліку таких платників податків, а саме: «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» [2].

Позначимо, що причиною введення цієї норми (а саме п. 65.9 ст. 65 ПК України) була, як вказує законодавець, логічна неузгодженість положень ПК України і Закону України № 2464-VI 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 [4].

Через те, що фізичні особи могли здійснювати свою діяльність як фізична особа-підприємець, а потім стати на облік як фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, контролюючі органи запровадили практику подвійного нарахування єдиного внеску з однієї фізичної особи, яка одночасно здійснювала і підприємницьку діяльність, і незалежну професійну.

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. Наприклад, Постанова Великої Палати Верховного суду від 04 грудня 2019 року у справі № 520/3939/19 (Пз/9901/10/19), у якій позиція суду полягає в тому, що контролюючий орган безпідставно встановив платнику податків ознаку незалежної професійної діяльності та нарахував на цій підставі єдиний внесок двічі. 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 [5].

Контролюючі органи двічі нараховували єдиний внесок не тільки фізичним особам, які одночасно здійснюють підприємницьку і незалежну професійну діяльність, а також фізичним особам, які є найманим працівниками за певним видом незалежної професійної діяльності. Наприклад, Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у постанові від 05 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» [6].

Наведене свідчить про неоднозначне правове регулювання правового статусу, зокрема, але не виключно, платників податків, що провадять незалеж-

ну 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» [5].

Усе це у 2020 році все таки призвело до того, що законодавець прийняв 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 [8] 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 13.05.2020 року [9]. Ними було ліквідовано помилку законодавця, якою було порушено один із елементів верховенства права, а саме: правову визначеність. Тому тепер п. 65.9 ст. 65 ПК України передбачено можливість обліковуватися у контролюючих органах як фізична особа-підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності [2], а в Законі України № 2464-VI передбачено звільнення осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, від сплати за себе єдиного внеску за умови взяття їх на облік як фізичних осіб-підприємців та провадження ними одного виду діяльності одночасно як фізична особа-підприємець та особа, що провадить незалежну професійну діяльність [3].

Далі перейдемо до характеристики такої складової податкового обов'язку, як сплата податку. Реалізація обов'язку із сплати платниками, що провадять незалежну професійну діяльність, регламентована положеннями Розділу IV ПК України. Так сплата податку на доходи фізичних осіб відбувається в порядку, визначеному ст. 178 ПК України. Згідно із нормами останньої такі платники податків оподатковують сукупний чистий дохід, тобто різницю між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності, 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 [2].

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. Окрім податків, до податкового навантаження на платників податків, що провадять незалежну про-

фесійну діяльність, ще додається єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Останній, звісно, не входить до системи оподаткування, але є так званім «додатковим» платежем, що становить 22 % від доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб.

Позначимо, що на визначення правового статусу платників податків, які провадять незалежну професійну діяльність, впливає той факт, що діяльність таких осіб, як самозайнятих, не є 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. Останнє видається дискримінаційним та таким, що порушує принципи (задачі) податкового законодавства, а саме: принципи соціальної справедливості та єдиного підходу до встановлення податків та зборів. Вважаємо, що цей аспект потребує перегляду та законодавчого удосконалення.

Виконання обов'язків зі звітності платниками, що провадять незалежну професійну діяльність, регламентована ст. 179 ПК 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 [2]. З приводу звітності та обліку варто зазначити, що роз-

повсюдження правил спрощеної системи оподаткування обліку та звітності на осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, стало б втіленням таких принципів оподаткування, як рівність, справедливність, законність, що у підсумку дозволило б належним чином реалізувати законні права та інтереси таких платників податків.

Висновки. Дослідження правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, крізь призму елементів податкового обов'язку дало можливість сформулювати такі висновки. По-перше, наразі ПК України передбачена така категорія платників податків, як самозайнята особа, що, своєю чергою, включає фізичних осіб-підприємців та фізичних осіб, що провадять незалежну професійну діяльність. Відповідно до норм ПК України ці два види самозайнятих осіб наразі позначені як взаємовиключні, однак є можливість обліковуватися як фізична особа-підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Це демонструє суперечливе нормативне регулювання правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність.

По-друге, платники податків, які провадять незалежну професійну діяльність як самозайняті особи, виконуючи свій податковий обов'язок, обмежені в можливості обирати систему оподаткування, на відміну від другого виду самозайнятих осіб – фізичних осіб-підприємців. Вказані два види самозайнятих осіб перебувають не в рівному (єдиному) стані, що, перш за все, дискримінує фізичних осіб, що провадять незалежну професійну діяльність і вказує на необхідність удосконалення нормативного закріплення статусу таких суб'єктів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Загальна теорія держави і права : підручник за ред.: М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Харків: Право, 2009. 584 с.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1519>.
3. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>
4. Джабурія О. О. Організаційні форми адвокатської діяльності: дис. ...д-ра філософії. Одеса, 2020. 223 с.
5. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 04 грудня 2019 р., судова справа № 520/3939/19 (Пз/9901/10/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86401183>.
6. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 05 березня 2020 р., судова справа № 824/509/19-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88062063>
7. 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>.
8. 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>.

REFERENCES

1. Tsvika, M. V. & Petryshyna, O. V. (Eds.) (2009). General theory of state and law Kharkiv: Pravo [in Ukrainian].
2. Tax Code of Ukraine, No. 2755-VI (2010, December 2). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1519> [in Ukrainian].
3. Law of Ukraine on the Collection and Accounting of a Single Contribution to Compulsory State Social Insurance, No. 2464-VI (2010, July 08). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> [in Ukrainian].
4. Dzhaburii, O. O. (2020). Organizational forms of advocacy. Doctor's thesis. Odesa, [in Ukrainian].
5. Decree of the Grand Chamber of the Supreme Court of December 04, 2019, court case № 520/3939/19 (Pz/9901/10/19). Retrieved from: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86401183> [in Ukrainian].
6. The Supreme Court's ruling as part of the Cassation Administrative Court of March 05, 2020, a court case № 824/509/19-a. Retrieved from: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88062063> [in Ukrainian].
7. Law of Ukraine on Amendments to the Tax Code of Ukraine on Improving the Administration of Taxes, Elimination of Technical and Logical Inconsistencies in Tax Legislation, No. 466-IX (2020, January 16). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> [in Ukrainian].
8. On amendments to the Law of Ukraine «On Collection and Accounting of a Single Contribution to Compulsory State Social Insurance» On Elimination of Discrimination by the Number of Payers, 592-IX (2020, May 13). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/592-20#Text> [in Ukrainian].

POSTORONKO YEVHEN

Postgraduate student at the Department of Constitutional, Administrative and Financial Law
of the Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law

SOME ASPECTS OF DETERMINING THE LEGAL STATUS OF TAXPAYERS WHO CARRIES OUT INDEPENDENT PROFESSIONAL ACTIVITIES

Problem setting. The issue of the legal status of taxpayers engaged in independent professional activity deserves special attention and has repeatedly been the subject of scientific research due to its ambiguous regulation in the Tax Code of Ukraine, the Law of Ukraine «On Collection and Accounting of a Single Contribution to mandatory state social insurance», judicial, law-enforcement and rule-making practices, as well as the views of scientists

Analysis of recent researches and publications. The following scientists paid attention to this issue O.O. Dmytryk, V.A. Ryadinska, L.V. Tovkun, N.A. Maryniv, O.O. Golovashevych, T.B. Vilchik, O.O. Jaburiya, N.M. Bakayanova and others.

Target of the research is to characterize the legal status of taxpayers engaged in independent professional activity, to indicate the shortcomings of its legal regulation and ways to eliminate them.

Article's main body. The article analyzes aspects of determining the legal status of taxpayers who carries out independent professional activities. When determining the legal status of taxpayers engaged in independent professional activity, it is first of all necessary to take into account its legal regulation. At the same time, it is worth proceeding from general approaches to establishing the legal status of taxpayers. A systematic analysis of the norms of the Tax Code allows us to state that the concept of a taxpayer who conducts independent professional activity is specific to such a generic category as a self-employed person, so the legal status of such an entity acquires specificity, compared to the general legal status of a taxpayer. At the same time, the legislator designates special, specific types of activity, the receipt of income from which is subject to a different, than the usual, taxation procedure. As can be seen, this aspect once again emphasizes that the legal status of the designated persons as taxpayers has its own characteristics, compared to the general legal status of taxpayers.

Conclusions and prospects for the development. The legal status of taxpayers engaged in independent professional activity through the prism of the elements of tax liability in the broadest sense. It was established that currently the Tax Code of Ukraine enshrines such a category of taxpayers as a self-employed person. The approach proposed by the legislator delineates the following types of entities: natural persons-entrepreneurs and natural persons engaged in independent professional activity. According to the norms of the PC of Ukraine, these two types of self-employed persons are currently marked as mutually exclusive. At the same time, the legislation provides for the possibility to be registered with the regulatory bodies for such subjects as an individual entrepreneur with a sign of independent professional activity. This indicates a contradictory normative regulation of the legal status of taxpayers engaged in independent professional activity.

Attention is drawn to the fact that taxpayers engaged in independent professional activity as self-employed persons, fulfilling their tax obligations, are limited in their ability to choose a taxation system (general or special), unlike the second type of self-employed persons - individual entrepreneurs. The specified two types of self-employed persons are not in an equal (unified) state, which discriminates against natural persons engaged in independent professional activity and indicates the need to improve the normative consolidation of the status of such subjects.

Key words: taxpayers, self-employed persons, taxpayers engaged in independent professional activity, the legal status, taxation, tax liability.

За ДСТУ 8302:2015 цю статтю слід цитувати:

Посторонко Є. В. Деякі аспекти визначення правового статусу платників податків, що проводять незалежну професійну діяльність. *Право та інновації*. 2022. № 4 (40). С. 121–126.