

Білошкап Вероніка Олегівна,
науковий співробітник ДНДІ МВС України,
м. Київ, Україна
ORCID ID 0000-0001-7305-9781

ЗМЕНШЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА ФІЗИЧНИХ ОСІБ, ЯКІ ЗДІЙСНЮЮТЬ НЕЗАЛЕЖНУ ПРОФЕСІЙНУ ДІЯЛЬНІСТЬ: ВИКЛИКИ ВОЄННОГО СТАНУ

У статті досліджено питання доцільності зменшення податкового навантаження на фізичних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність в умовах воєнного стану. Проведено порівняння особливостей оподаткування фізичних осіб-підприємців та фізичних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, а також наданих їм податкових пільг у період воєнного стану. Порушено питання, що стосується створення умов для здійснення незалежної професійної діяльності в період воєнного стану.

Ключові слова: незалежна професійна діяльність, оподаткування, правове регулювання, податкове навантаження, фізична особа-підприємець, воєнний стан, податкові пільги.

Початок збройної російської агресії проти України 24 лютого 2022 року призвів до того, що більшість державних та приватних підприємств, самозайнятих осіб, до яких належать фізичні особи-підприємці (далі – ФОП) та фізичні особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність (далі – НПД), стали неспроможними продовжувати свою діяльність на звільнених територіях або на територіях проведення військових дій. Відсутність доходів безпосередньо вплинула на спроможність сплачувати податки, що вкрай негативно відображається на економіці у такий важкий для країни час. Тому на сьогодні введення податкових пільг та послаблення податкового навантаження є надзвичайно важливим питанням для продовження здійснення діяльності самозайнятими особами та, відповідно, сплати податків.

Дослідженню проблемних питань правового регулювання оподаткування самозайнятих осіб присвячували свої роботи О. Кузнецова [1], О. Мульгіна [2], Г. Россіхіна [3], В. Рядінська [1], І. Садовська [4], А. Сазонова [5], Л. Толкун [6], Ю. Турянський [7] та інші науковці, однак питання зменшення податкового навантаження на фізичних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність у період воєнного стану, не було предметом розгляду науковців.

Метою статті є дослідження питання доцільності зменшення податкового навантаження на фізичних осіб, які здійснюють НПД, визначення податкових пільг, наданих їм державою на час воєнного стану в Україні.

Відповідно до підпункту 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України) до самозайнятих осіб – платників податку належать фізичні особи-підприємці або фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності. Незалежною професійною діяльністю є 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, осіб, зайнятих 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 [8]. Доцільно зауважити, що законодавець не дає визначення НПД, а лише перераховує види діяльностей, які може здійснювати фізична особа.

НПД визначається деякими особливостями, що відрізняє її від інших самозайнятих осіб. Відповідно до цього А. Сазонова зазначила, що незалежна професійна діяльність характеризується двома обов'язковими ознаками: незалежністю, тобто відсутністю підпорядкування з погляду трудового законодавства, можливістю встановлення трудових відносин з обмеженою кількістю осіб, а також відсутністю іншого податкового статусу (а саме податкового статусу фізичної особи підприємця); професійністю, тобто спеціальною освітою або підготовкою особи, що її здійснює, зокрема й отриманням необхідних дозволів [5].

Ще до повномасштабного вторгнення до обов'язкових платежів, що сплачували фізичні особи, які здійснюють НПД від провадження своєї діяльності, належали податок на доходи фізичних осіб, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та військовий збір.

Відповідно до пункту 178.3 статті 178 ПК України доходи громадян, отримані протягом календарного року від здійснення НПД, оподатковуються податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18 %. Згідно з пунктом 178.3 цієї статті оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності [8].

Відповідно до Закону України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” фізичні особи, які здійснюють НПД, є платниками єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, який становить 22 % від розміру мінімальної заробітної плати [9].

Згідно із Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України” фізичні особи, які здійснюють НПД, є платниками військового збору, який становить 1,5 % від розміру об'єкта оподаткування [10].

Отже, ще до збройної агресії податкове навантаження на фізичних осіб, що здійснюють НПД, було дуже суттєвим і становило велику перепону для провадження діяльності. На жаль, з початком повномасштабного вторгнення ця проблема тільки загострилась. Через міграцію населення України до інших країн, неможливість здійснювати свою діяльність на територіях проведення військових дій та

на звільнених територіях кількість фізичних осіб, які здійснюють НПД та сплачують податки, суттєво зменшилась і, відповідно, зменшились надходження до бюджету. Яким же чином законодавець може вирішити проблему, що виникла?

Фізичні особи, які провадять НПД, належать до самозайнятих осіб, до таких осіб також належать ФОП. На відміну від осіб, які здійснюють НПД, ФОП мають можливість вибрати спрощену систему оподаткування. Відповідно до статті 293.2 ПК України визначено такі ставки єдиного податку: для першої групи – не більше 10 % розміру прожиткового мінімуму, для другої групи – не більше 20 % розміру мінімальної заробітної плати, для третьої групи – 3 % доходу та ПДВ (для ФОП – платників ПДВ) та 5 % у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку. Згідно зі статтею 177 ПК України ФОП, які не обрали спрощену систему оподаткування, оподатковуються за ставкою 18 %. Ставки єдиного внеску та військового збору ідентичні для ФОП та осіб, які провадять НПД [8]. Отже, оподаткування ФОП суттєво відрізняється від оподаткування осіб, що здійснюють НПД, і вони мають кращі умови для провадження своєї діяльності.

Ще до початку повномасштабного вторгнення науковці з цього приводу зазначали, що особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, законодавчо поставлені у нерівне податкове становище відносно інших суб'єктів господарювання, а саме ФОП [7]. Тому особи, що здійснюють НПД, вдавалися до різноманітних схем податкової оптимізації, фактично ухилялися від сплати податків. Це призводило до посилення податкового тиску на фізичних осіб, які здійснювали НПД та провадили свою діяльність легально, що зі свого боку спонукало їх переводити свою діяльність до тіньового сектору економіки. З початком введення військового стану в Україні ця проблема тільки набрала обертів.

Ухилення або неможливість сплачувати податки платниками податків унеможливує відновлення економічного розвитку в країні, що є важливим як для наповнення державного та місцевих бюджетів, так і для повернення до цивільного нормального життя в Україні.

Задля підтримки громадян України та бізнесу загалом на період воєнного стану Верховною Радою України було ухвалено Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану” [11].

Цим законом були встановлені податкові пільги для ФОП у період воєнного стану, а саме ФОП, які є платниками єдиного податку першої та другої групи, в період з 1 квітня 2022 року до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України мають право не сплачувати єдиний податок. Для платників третьої групи ставка єдиного податку становить 2 % від доходу [11].

Завдяки наданим податковим пільгам ФОП отримали можливість легше адаптуватись до нових умов провадження своєї діяльності під час воєнного стану. Станом на 24 квітня 2022 року в Україні було зареєстровано 10151 ФОП, для порівняння: у відповідний період 2020 року кількість зареєстрованих ФОП становила 6423 особи [12]. Таким чином, у період військового стану ФОП стало легше провадити свою діяльність і триматись всупереч труднощам.

Варто зазначити, що відповідно до цього закону, на відміну від ФОП, фізичним особам, які здійснюють НПД, в період воєнного стану не передбачено пільгового податкового періоду, для них в оподаткуванні доходів не відбулося змін.

Стосовно сплати єдиного внеску в період воєнного стану варто зауважити, що з 1 березня 2022 року до припинення або скасування воєнного стану в Україні та протягом дванадцяти місяців після припинення або скасування воєнного стану фізичні особи, які здійснюють НПД, як і інші самозайняті особи, мають право не нараховувати, не обчислювати та не сплачувати єдиний внесок за себе [11]. Для ФОП другої та третьої групи єдиного податку також дозволено не сплачувати єдиний внесок за своїх мобілізованих робітників, сплата єдиного внеску за них буде відбуватися за коштів державного бюджету.

Виникає питання, чому законодавець під час ухвалення цього закону про зменшення податкового тиску на суб'єктів господарювання надав податкові пільги ФОП і не надав особам, які здійснюють НПД, адже початок повномасштабної війни в Україні став для всіх без винятку великим викликом щодо продовження здійснення своєї діяльності.

Україна зараз переживає важкі часи, тому державі потрібно якнайбільше активізуватися для підтримки економічної діяльності в країні. Зменшення податкового навантаження на осіб, які провадять НПД, має допомогти більш швидшому пристосуванню до надскладного ведення діяльності суб'єктами господарювання в умовах воєнного стану.

Отже, підсумовуючи сказане вище, доходимо висновку, що для зменшення податкового навантаження на осіб, що провадять НПД, доцільно надати їм податкові пільги на однаковому рівні з іншими самозайнятими особами. Надання податкових пільг особам, які здійснюють НПД, на час воєнного стану дозволило би їм провадити свою діяльність та утримати свою справу в умовах війни.

Тому пропонуємо внести зміни до Закону України від 15.03.2022 № 2120-ІХ “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану” і надати податкові пільги всім самозайнятим особам на одному рівні.

Це дозволить покращити матеріальне та соціальне становище осіб, які провадять НПД, в період воєнного стану. Крім того, надання податкових пільг особам, які здійснюють НПД, запобігатиме застосуванню різноманітних схем податкової оптимізації та, безумовно, вплине на процес податкового адміністрування, а отже, дозволить збільшити податкові надходження до державного бюджету України у цей складний час.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Кузнецова О.В., Рядінська В.О.* Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців в Україні: монографія. Херсон: Гельветика, 2021. 196 с.
2. *Мульгіна О.В.* Сучасний стан правового регулювання самостійної зайнятості в Україні. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. Том 1 № 74. 2022. С. 191–195.
3. *Россіхіна Г.В.* До питання оподаткування самозайнятих осіб в Україні. Харківський національний університет внутрішніх справ: 25 років досвіду та погляд у майбутнє (1994–2019 рр.). Харків, 2019. С. 399–401.

4. *Садовська І. О.* Правове регулювання оподаткування доходів від індивідуальної адвокатської діяльності. *Jurnalul Juridic național: Teorie și Practică*, (6). 2022. С. 91–95.
5. *Сазонова А. О.* Незалежна професійна діяльність та її співвідношення з підприємницькою діяльністю фізичних осіб. *Вчені записки*. Т. 32 (71). 2021. № 1. С. 72–77.
6. *Толкун Л.В.* Правове регулювання та особливості оподаткування самозайнятих осіб. Порівняльно-аналітичне право – електронне наукове фахове видання юридичного факультету ДВНЗ “Ужгородський національний університет”. 2016. № 2. С. 153–155.
7. *Турянський Ю. І.* Обґрунтування необхідності податкових новацій для самозайнятих осіб в Україні. Підприємництво в аграрній сфері: глобальні виклики та ефективний менеджмент. Матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції (12–13 лютого 2020 р.): у 2 ч. Запоріжжя: ЗНУ, 2020. С. 457–460.
8. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 10.03.2023).
9. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення: 10.03.2023).
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 31.07.2014 № 1621-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18#Text> (дата звернення: 10.03.2023).
11. 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 № 2120-XI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 10.03.2023).
12. Відродження українського бізнесу в умовах війни: аналітика за 2 місяці. URL: <https://business.diia.gov.ua/cases/novini/vidrozdenna-ukrainskogo-biznesu-v-umovah-vijnianalitika-za-2-misaci> (дата звернення: 10.03.2023).

REFERENCES

1. *Kuznetsova O., Ryadinska V.* (2021) *Pravove rehuliuвання opodatкування dokhodiv fizychnykh osib – pidpryiemstiv v Ukraini*. Legal regulation of taxation of incomes of individual entrepreneurs in Ukraine”. Monograph. Kherson: Helvetica. 196 p. [in Ukrainian].
2. *Mulhina O.* (2022) *Suchasnyi stan pravovoho rehuliuвання samostiinoi zainiatosti v Ukraini*. The current state of legal regulation of independent employment in Ukraine”. Scientific Bulletin of Uzhgorod National University. Series: Right. Volume 1, No 74. P. 191–195 [in Ukrainian].
3. *Rossikhina H.* (2019) *Do pytannia opodatкування samozainiatykh osib v Ukraini*. On the issue of taxation of self-employed persons in Ukraine”. Kharkiv National University of Internal Affairs: 25 years of experience and a look into the future (1994–2019). Kharkiv/ P. 399–401 [in Ukrainian].
4. *Sadovska I.* (2022) *Pravove rehuliuвання opodatкування dokhodiv vid indyvidualnoi advokatskoi diialnosti*. Legal regulation of taxation of income from individual advocacy”. National legal Journal: Theory and practice, (6), 91–95 [in Ukrainian].
5. *Sazonova A.* (2021) *Nezalezhna profesiina diialnist ta yii spivvidnoshennia z pidpryiemnytskoiu diialnistiu fizychnykh osib*. Independent professional activity and its relationship with entrepreneurial activity of individual entrepreneur”. Scholarly notes. Volume 32(71), No 1. P. 72–77 [in Ukrainian].
6. *Tolkun L.* (2016) *Pravove rehuliuвання ta osoblyvosti opodatкування samozainiatykh osib*. Legal regulation and peculiarities of taxation of self-employed persons”. Comparative and analytical law – electronic scientific professional publication of the Faculty of Law of SHEI Uzhgorod National University” No 2. P. 153–155 [in Ukrainian].
7. *Turianskyi Yu.* (2020) *Obhruntuvannia neobkhdnosti podatkovykh novatsii dlia samozainiatykh osib v Ukraini*. Justification of the need for tax innovations for self-employed persons in Ukraine”. Entrepreneurship in the agricultural sector: global challenges and effective management. Materials of the 1st International Scientific and Practical Conference (February 12–13, 2020): in 2 parts. Zaporizhzhia. P. 457–460 [in Ukrainian].
8. *Podatkovyi kodeks Ukrainy*. “Tax Code of Ukraine of December 2, 2010 No 2755-VI”. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (Date of Application: 10.03.2023) [in Ukrainian].
9. *Pro zbir ta oblik yedynoho vnesku na zahalnooboviazkove derzhavne sotsialne strakhuvannia*. “On Collection and Registration of the Single Contribution for Mandatory State Social Insurance”:

Law of Ukraine dated on July 8, 2010 No 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>. (Date of Application: 10.03.2023) [in Ukrainian].

10. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy. “On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Some Other Legislative Acts of Ukraine”: Law of Ukraine dated on July 31, 2014 No 1621-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18#Text> (Date of Application: 10.03.2023) [in Ukrainian].

11. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo dii norm na period diyi voiennoho stanu. “On the Introduction of Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine Regarding the Effect of Norms During the Period of Martial Law”: Law of Ukraine dated on March 15, 2022 No 2120-XI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (Date of Application: 10.03.2023) [in Ukrainian].

12. Vidrozhennia ukrainskoho biznesu v umovakh viiny: analityka za 2 misiatsi. Revival of Ukrainian business in war conditions: analytics for 2 months”. URL: <https://business.dii.gov.ua/cases/novini/vidrozhenna-ukrainskogo-biznesu-v-umovah-vijnianalitika-za-2-misaci> (Date of Application: 10.03.2023) [in Ukrainian].

UDC 347.73:346

Biloshkap Veronika,

Researcher of the State Scientific Research Institute MIA Ukraine,

Kyiv, Ukraine,

ORCID ID 0000-0001-7305-9781

REDUCING OF THE BURDEN ON INDIVIDUALS ENGAGED AS INDEPENDENT PROFESSIONALS: THE CHALLENGES OF MARTIAL LAW

The article examines the reasonability issues of reducing the tax burden on individuals engaged in independent professional activities under martial law. Determined that before the full-scale incursion, persons carrying out independent professional activities were taxed on personal income at a rate of 18 %, they paid a single social contribution of 22 % of the minimum wage and the military fee, which amounts to 1.5 % of taxation.

Such level of taxation, payment of a single fee and military fee imposes a great burden on the implementation of independent professional activities. After all, compared to natural persons – entrepreneurs, also referred to self-employed persons, the level of tax burden on persons carrying out NPAs is somewhat higher, despite the similarity of their activities.

Noted that the excessive tax burden leads to the fact that some persons carrying out NPAs conceal their activities and, consequently, their income in order to avoid taxation. Evasion or inability to pay taxes by taxpayers makes it impossible to resume economic development in the country, which is very important both to fill state and local budgets and to return to civil normal life in Ukraine.

Authors have compared peculiarities concerning taxation of physical persons – entrepreneurs and physical persons carrying out independent professional activity and tax benefits granted during the martial law period. It is noted that there was introduced cancellation of single fee payment both for natural persons carrying out independent professional activity and for natural persons – entrepreneurs for the period of martial

law, but natural persons carrying out independent professional activity are not provided a tax exemption period, according to which the taxation of income is still the same.

The matters concerning the creation of conditions for independent professional activity during martial law were touched upon. Suggested to make changes to the Law of Ukraine from 15.03.2022 № 2120-IX “On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine on the validity of regulations during martial law” and provide tax benefits to all self-employed persons at the same level.

Keywords: independent professional activity, taxation, legal regulation, tax burden, individual entrepreneur, martial law, tax benefits.

Отримано 18.04.2023