

DOI <https://doi.org/10.51647/kelm.2022.3.46>**OSOBY PROWADZĄCE NIEZALEŻNĄ DZIAŁALNOŚĆ ZAWODOWĄ JAKO PODATNICY****Postoronko Yevhen***aspirant Katedry Prawa Konstytucyjnego, Administracyjnego
i Finansowego,**Chmielnickiego Uniwersytetu Zarządzania i Prawa imienia Leonida Yuzkova (Chmielnicki, Ukraina)*

Adnotacja. W artykule zbadano status prawny osób prowadzących niezależną działalność zawodową jako podatnicy. Na podstawie analizy systemowej przepisów Kodeksu Podatkowego Ukrainy ustalono, że podatnikami prowadzącymi niezależną działalność zawodową są wyłącznie osoby fizyczne, a nie osoby fizyczne-przedsiębiorcy lub pracownicy najemni. Ponadto takie osoby fizyczne muszą wykonywać jeden z rodzajów niezależnej działalności zawodowej, określony w artykule 14 Kodeksu Cywilnego Ukrainy, to znaczy być prawnikiem, nauczycielem, notariuszem prywatnym, księgowym i tym podobne. Zaznaczono na kontrowersyjnej konstrukcji „osoba fizyczna jest przedsiębiorcą ze znakiem wykonywania niezależnej działalności zawodowej”, co pokazuje podwójne regulacje prawne dotyczące statusu prawnego podatników prowadzących niezależną działalność zawodową, a także wskazuje na naruszenie zasad równości, sprawiedliwości społecznej i jednolitego podejścia do ustalania podatków i opłat. Udowodniono, że w celu zapobieżenia dyskryminacji osób prowadzących niezależną działalność zawodową, przestrzeganie zasady pewności prawnej, wskazane jest zapewnienie takim osobom możliwości wyboru systemu opodatkowania dochodów uzyskanych z prowadzenia takiej działalności.

Słowa kluczowe: stan prawny, podatki, podatnicy, podmioty prowadzące niezależną działalność zawodową, osoby samozatrudnione, opodatkowanie, osoba fizyczna-przedsiębiorca posiadający znak prowadzenia niezależnej działalności zawodowej.

PERSONS ENGAGED IN INDEPENDENT PROFESSIONAL ACTIVITIES AS TAXPAYERS**Postoronko Evhen***Postgraduate Student of the Department of Constitutional, Administrative
and Financial Law,**Khmelnytsky University of Management and Law
named after Leonid Yuzkov (Khmelnytsky, Ukraine)*

Abstract. The article examines the legal status of persons engaged in independent professional activities as taxpayers. Based on a systematic analysis of the provisions of the Tax Code of Ukraine, the author establishes that taxpayers engaged in independent professional activities are exclusively individuals, and not individual entrepreneurs or employees. In addition, such individuals must carry out one of the types of independent professional activities specified in Article 14 of the Tax Code of Ukraine, i.e. be a lawyer, teacher, private notary, accountant, etc. The author emphasizes the contradictory construction of "individual entrepreneur with the characteristic of independent professional activity", which demonstrates divergent regulatory regulation of the legal status of taxpayers engaged in independent professional activity, and also indicates a violation of the principles of equality, social justice and a uniform approach to the establishment of taxes and fees. It is proved that in order to prevent discrimination against persons engaged in independent professional activities and to comply with the principle of legal certainty, it is advisable to provide such persons with the opportunity to choose the system of taxation of income derived from such activities.

Keywords: legal status, taxpayers, entities engaged in independent professional activity, self-employed persons, taxation, individual entrepreneur with the characteristic of independent professional activity.

**ОСОБИ, ЩО ПРОВАДЯТЬ НЕЗАЛЕЖНУ ПРОФЕСІЙНУ ДІЯЛЬНІСТЬ
ЯК ПЛАТНИКИ ПОДАТКІВ****Postoronko Євген***аспірант кафедри конституційного, адміністративного
та фінансового права,**Хмельницький університет управління та права
імені Леоніда Юзькова (Хмельницький, Україна)*

Анотація. У статті досліджено правовий статус осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, як платників податків. На підставі системного аналізу положень Податкового кодексу України встановлено, що платники податків, що провадять незалежну професійну діяльність, це виключно фізичні особи, а не фізичні особи-підприємці чи наймані працівники. Окрім того, такі фізичні особи мають провадити один із видів незалежної професійної діяльності, визначений статтею 14 ПК України, тобто бути адвокатом, викладачем, приватним нотаріусом, бухгалтером тощо. Наголошено на суперечливій конструкції «фізична особа-підприємець з ознакою провадження

незалежної професійної діяльності», що демонструє розбіжне нормативне регулювання правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, а також свідчить про порушення принципів рівності, соціальної справедливості та єдиного підходу до встановлення податків та зборів. Доведено, що з метою недопущення дискримінації осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, дотримання принципу правової визначеності, доцільним є надати таким особам можливість вибору системи оподаткування доходів, отриманих від провадження такої діяльності.

Ключові слова: правовий статус, податки, платники податків, суб'єкти, що провадять незалежну професійну діяльність, самозайняті особи, оподаткування, фізична особа-підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності.

Вступ. Визначення особливостей оподаткування 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. Питання правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, заслуговує на особливу увагу та неодноразово було предметом наукових досліджень через свою неоднозначну регламентацію у Податковому кодексі України (далі – ПК України) (Податковий кодекс України, 2010), Законі України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі – Закон України № 2464-VI) (Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, 2010), а також існування різнопланових позицій у судовій та правозастосовній практиці. Тому для характеристики осіб, що провадять незалежну професійну діяльність як платники податків, ми зосередимо увагу на позначенні їх правового статусу, а також окреслимо недоліки його правового регулювання, розглянемо правові позиції судів та нормотворчі пропозиції для комплексного розуміння питання.

Аналіз публікацій, у яких започатковано розв'язання даної проблеми. Позначимо, що до розгляду позначеної тематики вдавалися такі науковці, як О. О. Головашевич, Т. Б. Вільчик, О. О. Дмитрик, М. П. Кучерявенко, О. В. Маринів, К. Л. Павлуненко, В. А. Рядінська, Л. В. Товкунта тощо. Однак, наразі остаточної визначеності по суті цього питання не досягнуто.

Метою статті є характеристика суб'єктів, що провадять незалежну професійну діяльність як платники податків, шляхом визначення їх правового статусу.

Виклад основного матеріалу. Для здійснення цього дослідження застосовано такі емпіричні методи як описання та порівняння для того, щоб побачити загальні аспекти визначення правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність. Окрім того, використано методи структурного та функціонального аналізу з метою розподілення об'єкта на частини для їх самостійного дослідження, як елементів цілого, в статичній та динамічній. Поряд із названими методами використано 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.

Правова категорія «правовий статус» пронизує всю юридичну науку, вона є однією із ключових при дослідженні суб'єктів права, у тому числі й податкового. Незважаючи на таку значущість позначеного поняття, у науковій літературі відсутня єдність стосовно його визначення та елементів. Позначимо, що визначення «статус» використовується в різних словосполученнях: «юридичний статус», «правовий статус», «соціальний або фактичний статус». Науковці пов'язують це із тим, що існують поняття, терміни, категорії, які базуються на різному праворозумінні відомих наукових шкіл: юридичного позитивізму, природного права, соціологічної юриспруденції тощо. 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 (Макарчук, 2015:20).

Так, доволі часто це поняття розглядають вкрай широко, включаючи до його змісту наступні елементи: принципи правового статусу; законні інтереси; права; обов'язки; повноваження; правові обмеження; гарантії; завдання; функції; правосуб'єктність; засади відповідальності (Якимчук, 2010:62). Водночас, навряд чи такий підхід є конструктивним. І пов'язано це, перш за все із тим, 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, наприклад, 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 (Макух, 2017:244).

Підтримуючи наведену позицію, ми будемо виходити із того, що правовий статус визначається як сукупність прав, обов'язків і законних інтересів суб'єктів права (Загальна теорія держави і права, 2009:342). Тож предметом нашого подальшого розгляду є права, обов'язки та законні інтереси таких суб'єктів – платників податків, як особи, що провадять незалежну професійну діяльність.

Досліджуючи правовий статус платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, зупинимось, перш за все, на аналізі його законодавчого регулювання. По-перше, у ПК України закріплено

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 у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності (Податковий кодекс України, 2010). Аналізуючи вказану норму ми бачимо, що платник податків, який провадить незалежну професійну діяльність, є одним із двох взаємовиключних видів самозайнятої особи.

Відповідно до абзацу другого цієї норми, 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 пунктом 65.9 статті 65 ПК України) та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб (Податковий кодекс України, 2010).

Аналіз наведених положень дозволяє констатувати, що платники податків, що провадять незалежну професійну діяльність, це виключно фізичні особи, а не фізичні особи-підприємці чи наймані працівники. Окрім того, такі фізичні особи мають провадити один із видів незалежної професійної діяльності, вказаний в абзаці 2 підпункту 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 ПК України, тобто бути, наприклад, адвокатом, викладачем, приватним нотаріусом, бухгалтером тощо.

По-друге, особи, що провадять незалежну професійну діяльність є платниками податків. Права та обов'язки платників податків закріплені в статтях 16 та 17 ПК України (Податковий кодекс України, 2010). З метою позначення саме специфіки правового статусу осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, зупинимося на розгляді їх обов'язків. Останні традиційно поділяють на три підгрупи: обов'язки з податкового обліку, зі сплати податків та зборів, обов'язки звітності.

Так, особливості обліку осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, врегульовано ст. 65 ПК України (Податковий кодекс України, 2010). 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 у день прийняття заяви. Про взяття на облік такої 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 (Податковий кодекс України, 2010).

Водночас особливістю правового статусу осіб, що розглядаються, є те, що згідно із п. 65.9 ст. 65 ПК 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» (Податковий кодекс України, 2010). Як ми бачимо, законодавець запроваджує доволі суперечливу конструкцію.

Причиною введення такої конструкції, за словами законодавця, була необхідність у подоланні логічної неузгодженості положень ПК України і Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Ця неузгодженість, перш за все, полягала у тому, що фізичні особи могли здійснювати свою діяльність як фізична особа-підприємець, і одночасно проваджувати незалежну професійну діяльність, тому 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 04.12.2019 у справі № 520/3939/19 (Пз/9901/10/19) (Постанова Великої Палати Верховного Суду, 2019).

З метою уникнення зазначеного подвійного оподаткування у 2020 році прийнято два закони: 1) Закон України від 16.01.2020 № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві, 2020) та 2) Закон України від 13.05.2020 № 592-IX «Про внесення змін до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо усунення дискримінації за колом платників» (Про внесення змін до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо усунення дискримінації за колом платників, 2020). У підсумку п. 65.9 ст. 65 ПК України містить положення щодо обліку в 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 як фізичних осіб-підприємців та провадження ними одного виду діяльності одночасно як фізична особа-підприємець та особа, що провадить незалежну професійну діяльність (Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, 2010). Як бачимо, зазначеним кроком, з одного боку, було подолано проблему подвійного оподаткування, а з іншого боку – спровоковано виникнення іншої.

Справа у тому, що для платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, передбачено оподаткування отриманих від такої діяльності доходів, Розділом IV ПК України. У цьому Розділі вказано, що такі

особи сплачують податок на доходи фізичних осіб у порядку, визначеному ст. 178 ПК України. Згідно з 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 (Податковий кодекс України, 2010).

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 (Податковий кодекс України, 2010). 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.

При цьому, 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. Останнє 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 провадять незалежну професійну діяльність як платників податків.

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 називає такі ставки справедливими в аспекті оподаткування доходів громадян, адже 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 (Джабурія, 2020).

Ми цілком погоджуємося із словами О. О. Джабурії. І ось чому. Відповідно до Закону України від 05.07.2012 № 5076-VI «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» адвокат може здійснювати свою діяльність індивідуально або створюючи адвокатське бюро чи об'єднання (Про адвокатуру та адвокатську діяльність, 2012). Здійснюючи адвокатську діяльність індивідуально, такий суб'єкт як фізична особа набуває статусу самозайнятої особи, і для оподаткування отриманих доходів застосовує виключно загальну систему оподаткування. При створенні адвокатського бюро чи об'єднання йдеться вже про юридичну особу, у якій є вибір щодо застосування системи оподаткування: загальної чи спрощеної. 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 (Сервіс для визначення кодів видів економічної діяльності за КВЕД-2005 та КВЕД-2010) та перебуває на спрощеній системі оподаткування. Показово, що О. О. Джабурія, як і переважна більшість науковців, дотримується такого погляду, що неможливість адвоката перебувати на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності є суттєвим недоліком аспекту оподаткування індивідуальної адвокатської діяльності (Джабурія, 2020). До цього слід додати, 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, наприклад А. О. Сазонова (Сазонова, 2021), 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.

В свою чергу, 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 (Пристай, 2020).

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, бо якщо, наприклад,

адвокат діє індивідуально, то він виконує публічні функції, тому знаходиться на загальній системі оподаткування, а адвокатське бюро, яке так само спрямовано на виконання функцій адвокатури в суспільстві, має право обирати спрощену систему оподаткування, як і звичайні підприємці, які здійснюють господарську діяльність.

Для того, щоб нарешті дійти висновку щодо правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність, треба, співвіднести викладені вище недоліки та спірні моменти із нормотворчими пропозиціями їх вирішення.

Наприклад, у проєкті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування самозайнятих осіб, які провадять незалежну професійну діяльність», внесеному народним депутатом України В. А. Ватрасом, 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 ПК України» пунктом, у 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 (Проєкт Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування самозайнятих осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, 2019).

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 ст. 14 Податкового Кодексу України зазначені як єдине поняття – «самозайнята особа» (Пояснювальна записка до проєкту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування самозайнятих осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, 2019).

Із вказаного вбачається, що думки науковців, нормотворців та правозастосовників 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. Підсумовуючи аналіз цього законопроекту, є всі підстави вважати його доцільним, актуальним та необхідним для удосконалення правового статусу таких платників податків.

Висновки. 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 мають бути взаємовиключними, що визначено поняттям затвердженим підпунктом 14.1.226 пункту 14.1 статті 14 ПК України. При цьому законодавчо закріплюється суперечлива конструкція «фізична особа-підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності», що демонструє суперечливе нормативне регулювання правового статусу платників податків, що провадять незалежну професійну діяльність.

Платники податків, що 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 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. Тож, з метою недопущення дискримінації осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, дотримання принципу правової визначеності, вважаємо доцільним законодавчо закріпити право таких осіб на вибір системи оподаткування доходів, отриманих від провадження такої діяльності.

Список використаних джерел:

1. Джабурія О. О. Організаційні форми адвокатської діяльності: дис. ... д-ра філософії. Одеса. 2020. 223 с. С. 79.
2. Загальна теорія держави і права: підручник. За ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Харків. Право. 2009. 584 с. С. 342-343.
3. Макарчук В. В. Поняття «правовий статус особи» в теоретично-правовій літературі. *Право.ua*. № 3. 2015.
4. Макух О. В. Динаміка фінансових правовідносин: методологічний аспект: дис. д-ра юрид. наук. Запоріжжя. 2017. 411 с.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1519>.
6. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 04.12.2019, судова справа № 520/3939/19 (Пз/9901/10/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86401183>.
7. Пояснювальна записка до проєкту 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

8. Пристай Т. Самозайняті особи як суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності. *Підприємництво, господарство і право*. Київ. 2020. № 11. С. 59.
9. Про адвокатуру та адвокатську діяльність: Закон України від 05.07.2012 № 5076-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17#n94>.
10. 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 № 592-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/592-20#Text>.
11. 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 № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.
12. 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>.
13. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування самозайнятих осіб, які провадять незалежну професійну діяльність: від 02.10.2019 № 2200. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66987.
14. Сазонова А. О. Незалежна професійна діяльність та її співвідношення з підприємницькою діяльністю фізичних осіб. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського*. 2021. № 1. С. 72-78.
15. 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.
16. Якимчук Н. Я. Структура правового статусу розпорядників бюджетних коштів. *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2010. № 1. С. 62-70.

References:

1. Dzhaburiiia O. O. (2020). Orhanizatsiini formy advokatskoi diialnosti [Organizational forms of advocacy]: dys. ...d-ra filosofii. Odesa. 223 s. [in Ukrainian].
2. Zahalna teoriia derzhavy i prava: pidruchnyk (2009). [General theory of state and law]. Za red. M. V. Tsvika, O. V. Petryshyna. Kharkiv. Pravo. 584 s. [in Ukrainian].
3. Makarchuk V. V. (2015). Poniattia «pravovyi status osoby» v teoretychno-pravovii literaturi [The Concept of "Legal Status of a Person" in the Theoretical and Legal Literature]. *Pravo.ua*. № 3. [in Ukrainian].
4. Makukh O. V. (2017). Dynamika finansovykh pravovidnosyn: metodolohichniy aspekt [Dynamics of financial legal relations: methodological aspect]: dys. d-ra yuryd. nauk. Zaporizhzhia. 411 s. [in Ukrainian].
5. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine] vid 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1519>. [in Ukrainian].
6. Postanova Velykoi Palaty Verkhovnoho Sudu [Resolution of the Grand Chamber of the Supreme Court] vid 04.12.2019, sudova sprava № 520/3939/19 (Pz/9901/10/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86401183>. [in Ukrainian].
7. Poiasniuvalna zapyska do proektu Zakonu pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo opodatkuvannia samozainiatykh osib, yaki provadiat nezalezhnu profesiinu diialnist [Explanatory Note to the Draft Law on Amendments to the Tax Code of Ukraine on Taxation of Self-Employed Persons Engaged in Independent Professional Activities] vid 02.10.2019 r. № 2200. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66987. [in Ukrainian].
8. Prystai T. (2020). Samozainiati osoby yak subiekty zovnishnoekonomichnoi diialnosti [Self-employed persons as subjects of foreign economic activity]. *Pidpriemnytstvo, hospodarstvo i pravo*. Kyiv. № 11. S. 59.
9. Pro advokaturu ta advokatsku diialnist [About the Bar and Practice of Law]: Zakon Ukrainy vid 05.07.2012 № 5076-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17#n94>. [in Ukrainian].
10. Pro vnesennia zmin do Zakonu Ukrainy «Pro zbir ta oblik yedynoho vnesku na zahalnooboviazkove derzhavne sotsialne strakhuvannia» shchodo usunennia dyskryminatsii za kolom platnykiv [On Amendments to the Law of Ukraine "On Collection and Accounting of the Single Contribution for Obligatory State Social Insurance" to Eliminate Discrimination in the Circle of Payers]: Zakon Ukrainy vid 13.05.2020 № 592-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/592-20#Text>. [in Ukrainian].
11. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannia podatkov, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzhennostei u podatkovomu zakonodavstvi [On Amendments to the Tax Code of Ukraine to Improve Tax Administration, Eliminate Technical and Logical Inconsistencies in Tax Legislation]: Zakon Ukrainy vid 16.01.2020 № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>. [in Ukrainian].
12. Pro zbir ta oblik yedynoho vnesku na zahalnooboviazkove derzhavne sotsialne strakhuvannia [On the Collection and Accounting of the Single Contribution for Obligatory State Social Insurance]: Zakon Ukrainy vid 08.07.2010 № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>. [in Ukrainian].
13. Proekt Zakonu pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo opodatkuvannia samozainiatykh osib, yaki provadiat nezalezhnu profesiinu diialnist [Draft Law on Amendments to the Tax Code of Ukraine on Taxation of Self-Employed Persons Engaged in Independent Professional Activities] vid 02.10.2019 № 2200. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66987. [in Ukrainian].
14. Sazonova A. O. (2021). Nezalezhna profesiina diialnist ta yii spivvidnoshennia z pidpriemnytskoiu diialnistiu fizychnykh osib [Independent professional activity and its correlation with entrepreneurial activity of individuals]. *Vcheni zapysky TNU imeni VI. Vernadskoho*. № 1. [in Ukrainian].
15. Servis dlia vyznachennia kodiv vydiv ekonomichnoi diialnosti za KVED-2005 ta KVED-2010 [Service for determining the codes of economic activities according to NACE-2005 and NACE-2010]. URL: http://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/69/KVED10_69_10.html. [in Ukrainian].
16. Yakymchuk N. Ya. (2010). Struktura pravovoho statusu rozporiadnykiv biudzhetykh koshtiv [The structure of the legal status of budget funds managers]. *Visnyk Natsionalnoi akademii prokuratury Ukrainy*. № 1. [in Ukrainian].