

## Щодо особливостей законодавчого регулювання оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, в умовах воєнного стану

*Анастасія Сазонова<sup>1</sup>*

Опубліковано	Секція	УДК
31.07.2023	Економіка	336.226

DOI: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.8419991>

Ліцензовано за умовами Creative Commons BY 4.0 International license

**Анотація:** Стаття присвячена дослідженню особливостей законодавчого регулювання оподаткування фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, в умовах воєнного стану.

У 2022-2023 роках спостерігається динамічний розвиток податкового права, зумовлений реаліями воєнного стану, що, однак не сприяло стабілізації податкової системи й вдосконаленню правового регулювання оподаткування осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Податковий статус таких осіб не було ні якісно уніфіковано (в аспекті застосування пільгової ставки оподаткування), ні остаточно розмежовано зі статусом фізичної особи-підприємця. Крім того, на даному етапі законодавство України не містить гармонізованих норм щодо можливості здійснення незалежної професійної діяльності на тимчасово окупованих територіях України. Проблемними також лишаються питання оподаткування осіб, які виїхали з України, тікаючи від війни, котрі можуть провадити незалежну професійну діяльність як дистанційно в Україні, так і в інших країнах.

**Ключові слова:** самозайняті особи, незалежна професійна діяльність, фізичні особи-підприємці, оподаткування, воєнний стан.

### Regarding the features of the legislative regulation of taxation of natural persons carrying out independent professional activities under the conditions of the state of martial

**Abstract:** The article is devoted to the study of the peculiarities of the legislative regulation of taxation of individuals engaged in independent professional activity in the conditions of martial law.

In 2022-2023, there is a dynamic development of tax law due to the realities of martial law, which, however, did not contribute to the stabilization of the tax system and the improvement of the legal regulation of taxation of persons engaged in independent professional activity. The tax status of such persons was neither qualitatively unified (in terms of the application of a preferential tax rate), nor definitively demarcated from the status of an individual entrepreneur. In addition, at this stage, the legislation of Ukraine does not contain harmonized norms regarding the possibility of independent professional activity in the

---

<sup>1</sup> помічник судді Касаційного адміністративного суду України (Київ, Україна), <http://orcid.org/0000-0002-6542-3309>

temporarily occupied territories of Ukraine. Issues of taxation of persons who left Ukraine, fleeing the war, who can carry out independent professional activities both remotely in Ukraine and in other countries, also remain problematic.

**Keywords:** self-employed persons, independent professional activity, individual entrepreneurs, taxation, martial law.

### Вступ

*Постановка проблеми.* Указом Президента України № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні» [1] з 5:30 24.02.2022 запроваджено воєнний стан, запроваджено воєнний стан, який надалі продовжувався. Внаслідок збройної агресії РФ проти України частина території нашої держави перебуває під тимчасовою окупацією, відтак на цій території органи державної влади України тимчасово не здійснюють своїх функцій. Наповнення державного та місцевого бюджетів в умовах воєнного стану є надзвичайно важливим. При цьому мають бути максимально дотримані права учасників податкових правовідносин, а також має бути враховано, що в умовах воєнного стану учасники податкових правовідносин, особливо ті, що опинилися на тимчасово окупованих територіях України, а також у районах ведення активних бойових дій, не завжди можуть своєчасно та в повному обсязі виконати свої податкові обов'язки.

*Виклад основного матеріалу.* Найбільш значущими для оподаткування самозайнятих осіб, в тому числі й тих, які провадять незалежну професійну діяльність, в умовах воєнного стану слід визнати 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» від 03.03.2022 № 2118-IX [2], Закон України від «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» від 15.03.2022 № 2120-IX [3], Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» від 24.03.2022 № 2142-IX [4] тощо.

Законом № 2120-IX [3] було, зокрема: зупинено перебіг строків, визначених Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими актами, контроль за дотриманням яких покладається на контролюючі органи на час дії правового режиму воєнного чи надзвичайного стану; як платники третьої групи єдиного податку надане право реєструватися фізичним особам-підприємцям без обмеження в аспекті кількості осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах з розміром доходу до 10 млрд. грн., окрім тих суб'єктів господарювання, які займаються виробництвом, експортом, імпортом, продажем підакцизних товарів, здійснюють діяльність у сфері азартних ігор, обміну іноземної валюти, видобутку й реалізації корисних копалин тощо. Відсоткова ставка єдиного податку для платників єдиного податку третьої групи за таких умов встановлюється у розмірі 2 % доходу. Також запроваджено мораторій на проведення перевірок правильності нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску на період дії правового режиму воєнного стану й протягом трьох місяців після його завершення.

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану» від 01.04.2022 [5] внесено зміни до п. 9 підрозділу 8 розділу XX ПК України, які стосуються платників єдиного податку третьої групи, котрі на період воєнного стану вибрали ставку єдиного податку 2 % - з дня набрання Законом чинності для таких осіб скасовано обмеження за обсягом річного доходу, окрім винятків, передбачених Податковим кодексом України (суб'єктам господарювання, які підпадали під такі винятки, надалі було дозволено без обмежень переходити на третю групу єдиного податку відповідно до Закону України від 14.04.2022 «Про внесення змін до

розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України та розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України») [6]).

Водночас, як зазначають фахівці, щодо осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, «на період воєнного стану законодавець не передбачив пільгового податкового режиму, а отже оподаткування доходів буде відбуватися без змін» [7]. Дійсно, буквальне тлумачення більшості згаданих вище правових норм дозволяє дійти висновку, що вони стосуються не всіх самозайнятих осіб, а саме фізичних осіб-підприємців, в тому числі з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Втім, в окремих випадках можна вести мову і про перехід на спрощену систему оподаткування зі ставкою 2 % осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Так, наприклад, якщо адвокат провадить свою адвокатську діяльність в таких організаційно-правових формах, як адвокатське бюро чи адвокатське об'єднання, відповідно до Закону України № 2120-IX [3], він може стати платником єдиного податку третьої групи з використанням особливостей оподаткування під час воєнного стану [8]. Також вказаним Законом передбачено, 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, 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) військовим формуванням та іншим структурам сектору безпеки і оборони, установам чи 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» [3]. Крім того, згаданим Законом [3] встановлювалося, що тимчасово, починаючи з 01.03.2022 і до завершення воєнного стану в Україні, а також надалі протягом 1 року після його завершення фізичні особи - підприємці, в тому числі ті, які перейшли на спрощену систему оподаткування, а також особи, які провадять незалежну професійну діяльність (наукову, літературну, артистичну, художню, освітню, викладацьку, медичну чи юридичну практику, в т.ч. адвокатську або нотаріальну діяльність, особи, котрі провадять релігійну (місіонерську) діяльність, або іншу подібну діяльність, отримуючи дохід від такої діяльності, якщо вони не належать до осіб, що підлягають страхуванню з інших підстав, мають право не нараховувати, не обчислювати та не сплачувати за себе єдиний соціальний внесок. Також передбачено, що фізичні особи, котрі провадять незалежну професійну діяльність, а також іноземці та особи без громадянства, які стали на облік у контролюючих органах як самозайняті особи та є резидентами, подають податкову декларацію за результатами звітного року відповідно 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.

Відповідно до п. 25 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України, самозайняті особи, в тому числі особи, які провадять незалежну професійну діяльність, які 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, на час особливого періоду, що визначається Законом України «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію» [9], на весь період їх

військової служби звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на доходи фізичних осіб в, а також звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з єдиного податку. При цьому встановлено мораторій на проведення перевірок щодо сплати єдиного соціального внеску, в тому числі перевірок щодо правильності нарахування, обчислення та сплати єдиного соціального внеску. Під час воєнного стану та протягом 3 місяців після його припинення платникам єдиного соціального внеску не нараховується пеня і до них не застосовуються штрафні санкції за несплату, неповну або несвоєчасну сплату єдиного соціального внеску та низку інших порушень [10].

Змінами до Податкового кодексу України, які були запроваджені Законом України № 2118-IX [2], норми якого поширюються як на фізичних осіб-підприємців, так і на інших самозайнятих осіб, на період дії воєнного стану справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням певних особливостей. Зокрема, у випадку відсутності у платника податків можливості вчасно виконати податковий обов'язок, він звільняється від відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом 3 місяців після завершення воєнного стану в Україні. Платники податків, які у зв'язку з безпосередньою участю у воєнних діях не дотрималися термінів виконання податкових обов'язків, звільняються від відповідальності, передбаченої Податковим кодексом України, за умови виконання податкових обов'язків протягом 1 місяця з дня закінчення дії наслідків, які унеможливили їх [7].

Водночас, відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» від 30.06.2023 № 3219-IX [11], з 01.08.2023 скасовано 2% ставку єдиного податку та частково мораторій на проведення перевірок. Відтак необхідно звернути увагу на проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність у період дії воєнного стану» №7518 (наразі, відповідно до інформації у картці законопроекту, має статус «опрацьовується в комітеті» [12]), яким пропонується уніфікація статусу фізичних осіб-підприємців та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, на період воєнного та/або надзвичайного стану. Самозайнятим особам пропонують дозволити реєструватися як платники єдиного податку на період воєнного стану із включенням їх до третьої групи зі ставкою 5%, тоді як з 1 січня календарного року, що йтиме за роком, у якому закінчився воєнний стан, відбуватиметься автоматичне повернення самозайнятого платника податків на ту систему оподаткування, яка застосовувалась раніше. За оцінками фахівців, зазначені зміни, які планують внести до ст. 291 Податкового кодексу України [13], «можуть створити умови для того, щоб у подальшому можливість перебування осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність на спрощеній системі, була постійною і різниця між фізичною особою підприємцем та особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність, практично зникне, зокрема, в частині необхідності реєструватися як фізична особа-підприємець, а отже - і проводити надалі реєстраційні дії, пов'язані із державною реєстрацією змін тощо» [14].

На даному етапі законодавство України не містить гармонізованих норм щодо можливості здійснення незалежної професійної діяльності на тимчасово окупованих територіях України [15], адже норми ст. 13-1 Закону України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України» [16] і ст. 111-1 Кримінального кодексу України [17] не повною мірою відповідають міжнародним актам, які ратифіковані Україною. Проблемними також лишаються питання оподаткування осіб, які виїхали з України, тікаючи від війни (т.зв. «зовнішніх переселенців» з тимчасово окупованих територій, зони бойових дій та інших регіонів

Україні), котрі можуть провадити незалежну професійну діяльність як дистанційно в Україні, так і в інших країнах. При цьому, за експертними оцінками, станом червень 2023 року населення України вже скоротилося до 29 млн. осіб, з яких працює близько 9,1-9,5 млн., що загрожує економічній стабільності внаслідок очікуваного зниження валового національного продукту. Відповідно, одним з основних пріоритетів економічної політики під час воєнного стану і періоду повоєнного відновлення має стати створення умов для повернення в Україну вимушених переселенців та для розвитку бізнесу. Не останню роль в цьому відіграватиме й стимулювання незалежної професійної діяльності, в т.ч. сприятлива податкова політика, відтак шляхи удосконалення участі у податкових правовідносинах фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, мають визначитися вже сьогодні.

### Висновки

У 2022-2023 роках спостерігається динамічний розвиток податкового права, зумовлений реаліями воєнного стану, що, однак не сприяє стабілізації податкової системи й вдосконаленню правового регулювання оподаткування осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (їх податковий статус не було ні якісно уніфіковано, ні остаточно розмежовано зі статусом фізичної особи підприємця). Важливим питанням, яке наразі не отримало достатньо чіткого законодавчого регулювання, слід визнати оподаткування осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, які виїхали з України внаслідок воєнних дій, а також оподаткування самозайнятих осіб, які перебувають на тимчасово окупованій території України.

### Список використаних джерел

1. Указ Президента України № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні». URL: <https://www.president.gov.ua/documents/642022-41397>
2. К.Литвиненко. «Професійний бухгалтер»: ФОП з тимчасово окупованої території: чи має контрагент утримати податок на доходи під час розрахунків? URL: <https://ibuhgalter.net/ru/articles/1192>
3. Закон України від «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-%D0%86%D0%A5#Text>
4. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text>
5. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text>
6. В.Оніщенко. Єдиний податок: умови перебування та зміни на час війни. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7803-diniy-podatok-2020>
7. І.Смітюх. Оподаткування та звітність самозайнятих осіб на період дії воєнного стану. URL: [https://jurliga.ligazakon.net/analytics/211275\\_opodatkuvannya-ta-zvtnst-samozaynyatikh-osb-na-perod-d-vonnogo-stanu](https://jurliga.ligazakon.net/analytics/211275_opodatkuvannya-ta-zvtnst-samozaynyatikh-osb-na-perod-d-vonnogo-stanu)
8. Я.Воронін. Особливості сплати податків та ЄСВ адвокатами під час воєнного стану. URL: <https://unba.org.ua/publications/print/7415-osoblivosti-splati-podatkiv-ta-esv-advokatami-pid-chas-voennogo-stanu.html>
9. Закон України «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3543-12#Text>
10. М.Семенова. Податкові та митні пільги воєнного часу для бізнесу. URL:

11. [https://biz.ligazakon.net/analytics/210884\\_podatkov-ta-mitn-plgi-vonnogo-chasu-dlya-bznesu](https://biz.ligazakon.net/analytics/210884_podatkov-ta-mitn-plgi-vonnogo-chasu-dlya-bznesu)
12. Верховна Рада скасувала єдиний податок 2% з 1 серпня. URL: [https://jurliga.ligazakon.net/news/220598\\_verkhovna-rada-skasovala-diniy-podatok-2-z-1-serpnya](https://jurliga.ligazakon.net/news/220598_verkhovna-rada-skasovala-diniy-podatok-2-z-1-serpnya)
13. 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. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39930>
14. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20130401#n167>
15. Т.Яценко. Спростити все: як народні обранці пропонують змінити оподаткування самозайнятих осіб. URL: <https://mind.ua/openmind/20244115-sprostiti-vse-yak-narodni-obranci-proponuyut-zminiti-opodatkuvannya-samozajnyatih-osib>
16. Ситуація щодо господарської діяльності на тимчасово окупованих територіях. URL: [Collaboration\\_2023\\_03\\_17\\_08\\_01\\_05\\_306133.pdf](Collaboration_2023_03_17_08_01_05_306133.pdf)
17. Закон України «Про забезпечення прав і свобод громадян та правовий режим на тимчасово окупованій території України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1207-18#Text>
18. Кримінальний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>