

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

**Євген Валерійович Посторонко\***

Хмельницький університет управління та права ім. Леоніда Юзькова,  
Хмельницький, Україна

\*e-mail: ye.postoronko@gmail.com

### Анотація

Статтю присвячено особливостям оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період. Проаналізовано зміни в оподаткуванні доходів самозайнятих осіб, що зумовлені введенням воєнного стану. Проведено порівняння трансформації в оподаткуванні двох видів самозайнятих осіб, а саме: фізичних осіб-підприємців (які перебувають на спрощеній системі оподаткування) та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Метою дослідження є розгляд та аналіз особливостей оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період. Установлено, що законодавством передбачено щодо різних категорій платників податків зміну норм стосовно строків, податкового контролю, відповідальності (штрафних санкцій), звільнення від оподаткування, зменшення ставок податків та ін. Констатовано відсутність однакового підходу до оподаткування доходів таких категорій платників податків, як фізичні особи-підприємці та особи, які провадять незалежну професійну діяльність, що свідчить про порушення принципів рівності, соціальної справедливості, законності та єдиного підходу до встановлення податків та зборів, сприяє дисбалансу реалізації економічних принципів податку, формуванню обтяжливого податкового навантаження. Наголошено, що законодавцем не було створено сприятливих умов для оподаткування доходів осіб, що провадять незалежну професійну діяльність. Водночас Податковим кодексом України передбачено, що мобілізовані особи, які провадять незалежну професійну діяльність, що мали або не мали найманих працівників, призвані на військову службу під час мобілізації або залучені до виконання обов'язків щодо мобілізації за посадами, передбаченими штатами воєнного часу, на весь період їх військової служби звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на доходи фізичних осіб та воєнного збору. За цих умов такі особи за своїх найманих працівників і на строк своєї військової служби за призовом під час мобілізації уповноважують іншу особу на виплату найманім працівникам заробітної плати та/або інших доходів, і обов'язок з нарахування та утримання податку на доходи фізичних осіб та воєнного збору з таких виплат на строк військової служби не реалізується. Але не слід забувати, що ця норма існувала ще до повномасштабного вторгнення. На підставі проведе-

ного дослідження зроблено висновок, що правовий режим воєнного стану та його правові наслідки внесли корективи у правове регулювання оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності. Проте наразі спостерігається дискримінаційне регулювання оподаткування доходів осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Це свідчить про необхідність створення законодавцем сприятливих умов для оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності.

**Ключові слова:** фізичні особи; самозайняті особи; платники податків, що провадять незалежну професійну діяльність; оподаткування; податки; фізичні особи-підприємці; доходи; воєнний стан.

## **Features of Taxation of Income Received from Performing an Independent Professional Activity in the War Period**

**Yevhen V. Postoronko\***

Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law

Khmelnytskyi, Ukraine

\*e-mail: ye.postoronko@gmail.com

### **Abstract**

*The article analyzes the changes in income taxation of self-employed persons due to the introduction of martial law. A comparison of the transformation in taxation of two types of self-employed persons, namely: individual entrepreneurs (who are on a simplified taxation system) and persons who conduct independent professional activities. The purpose of this article is to consider and analyze the features of taxation of income from independent professional activities during the wartime period. It has been established that the legislation provides for changes in the norms regarding terms, tax control, liability (penal sanctions), exemption from taxation, reduction of tax rates, etc. for various categories of taxpayers. It was found that there is no uniform approach to the taxation of incomes of such categories of taxpayers as natural persons-entrepreneurs and persons engaged in independent professional activity, which indicates a violation of the principles of equality, social justice, legality and a unified approach to the establishment of taxes and fees, contributes to the imbalance in the implementation of economic tax principles, formation of burdensome tax burden. The legislator did not create favorable conditions for taxing the income of persons engaged in independent professional activity. At the same time, the Tax Code of Ukraine stipulates that mobilized persons who carry out independent professional activities, who had or did not have hired workers, were called up for military service during mobilization or were involved in the performance of responsibilities for mobilization in positions provided for by wartime states, for the entire period of their military service are exempted from the obligation to calculate, pay and submit tax reports on personal income tax and military levy. Under such conditions, such persons, on behalf of their employees and for*

*the duration of their military service under conscription during mobilization, authorize another person to pay wages and/or other income to employees, then the obligation to calculate and withhold personal income tax and military collection from such payments for the period of military service. But we must not forget that this norm existed even before the full-scale invasion. It was concluded that the legal regime of martial law and its legal consequences made adjustments to the legal regulation of taxation of income from independent professional activity. However, there is currently a discriminatory regulation of income taxation of persons engaged in independent professional activity. This indicates the need for the legislator to create favorable conditions for taxation of income from independent professional activity.*

**Keywords:** natural persons; self-employed persons; taxpayers engaged in independent professional activity; taxation; taxes; natural persons-entrepreneurs; income; martial law.

## **Вступ**

Двадцять четверте лютого 2022 р. змінило життя цілої країни, кожного українця... Цього дня російська федерація розпочала повномасштабну війну проти нашої держави. Тому Указом Президента України від 24.02.2022 р. № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні» [1] (далі – Указ № 64/2022) у зв'язку з військовою агресією російської федерації проти України, на підставі пропозиції Ради національної безпеки і оборони України, відповідно до пункту 20 частини першої статті 106 Конституції України [2], Закону України «Про правовий режим воєнного стану» [3] в Україні введено воєнний стан із «05 години 30 хвилин 24 лютого 2022 року строком на 30 діб». Цей Указ Президента України було затверджено Законом України «Про затвердження Указу Президента України “Про введення воєнного стану в Україні”» № 2102-IX від 24.02.2022 р. [4]. Ураховуючи, що вже майже рік Україна та кожен її громадянин бореться проти зухвалої та загарбницької агресії російської федерації, дія правового режиму воєнного стану в нашій державі продовжується. Станом на листопад 2022 р. строк дії воєнного стану в Україні було продовжено з «05 години 30 хвилин 21 листопада 2022 року строком на 90 діб» Указом Президента України від 07.11.2022 р. № 757/2022 [5].

Наслідками військової агресії російської федерації проти України є не тільки зламані та понівечені життя, а й зміни у правовому регулюванні, які передбачає введення воєнного стану на підставі Закону України «Про правовий режим воєнного стану» від 12.05.2015 р. № 389-VIII [3]. Ці зміни торкнулися кожної сфери нашого життя, оподаткування не є винятком. Перед Верховною Радою України постало завдання адаптувати податкове законодавство України відповідно до умов воєнного стану так, щоб сприяти

платникам податків у продовженні ними своєї діяльності та, як результат, у наповненні державного та місцевих бюджетів. Тому такими законами України, як, зокрема, але не виключно, Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 03.03.2022 р. № 2118-IX (далі – Закон № 2118-IX) [6], Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» від 15.03.2022 р. № 2120-IX (далі – Закон № 2120-IX) [7], 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 р. № 2142-IX (далі – Закон № 2142-IX) [8], Закон 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 р. № 2173-IX (далі – Закон № 2173-IX) [9], Закон України «Про внесення змін до розділу VI “Прикінцеві та перехідні положення” Бюджетного кодексу України та розділу XX “Перехідні положення” Податкового кодексу України» від 14.04.2022 р. № 2192-IX (далі – Закон № 2192-IX) [10], Закон України «Про внесення зміни до пункту 165.1 статті 165 Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування винагороди за добровільно передану Збройним Силам України придатну для застосування бойову техніку держави-агресора» від 21.04.2022 р. № 2214-IX (далі – Закон № 2214-IX) [11], Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» від 12.05.2022 р. № 2260-IX (далі – Закон № 2260-IX) [12] тощо, Верховна Рада України внесла, як вбачалося народним обранцям, необхідні зміни з метою адаптації податкового та іншого законодавства до умов воєнного стану. Очевидно, що ці зміни торкнулися платників податків, одними з яких є фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність. Податковий тягар на вказану категорію платників податків і до війни був непомірним. Про зазначене та про неоднозначне регулювання правового статусу цих платників податків неодноразово вказували багато науковців і практиків. Серед останніх О. О. Дмитрик [13–16], Н. А. Маринів [17], О. С. Марченко [17], Л. В. Товкун [18], О. М. Ярошенко [19] та ін.

Ураховуючи наведене вище, метою статті є розгляд та аналіз особливостей оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період. Цікавим є те, чи врахував парламент важливість такої

категорії платників податків, як особи, що провадять незалежну професійну діяльність, для економіки країни. Чи подумали парламентарі про те, чи готові бухгалтери, адвокати, приватні нотаріуси, архітектори, які провадять незалежну професійну діяльність, до різких змін унаслідок повномасштабної війни, наприклад, повної відсутності роботи та засобів до існування? На ці та більшість інших питань щодо особливостей оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період, а також аналіз їх якості прагнемо знайти відповідь у цій роботі.

## **Матеріали та методи**

Для досягнення поставленої в дослідженні мети використано комплексний підхід, що передбачає логічне обрання та поєднання, а також доцільне застосування цілої сукупності методів пізнання, які є взаємозалежними і взаємопов'язаними. При цьому серед них наявні декілька основних, а інші доповнюють і підпорядковуються їм, адже мають допоміжне, другорядне значення. Перш за все дослідження передбачає застосування емпіричних методів, які забезпечують валідність, надійність, об'єктивність, дають можливість отримати різнобічну інформацію про стан правового регулювання оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період, яка надалі стає підґрунтям для наступного теоретичного осмислення досліджуваного процесу. Такими методами стали опис, аналіз та синтез, порівняння. Вважаємо за потрібне описати стан правового регулювання оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності до 24.02.2022 р., проаналізувати та зіставити досліджувані процеси, встановити їх подібності й відмінності порівняно із тим, яким воно стало сьогодні, враховуючи останні зміни у податково-правовому регулюванні у зв'язку із введенням воєнного стану в Україні. Окрім того, шляхом застосування названих методів проведено дослідження змін в оподаткуванні двох видів самозайнятих осіб, а саме: фізичних осіб-підприємців (що перебувають на спрощеній системі оподаткування) та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, оскільки вказані категорії платників податків віднесено до одного виду – самозайняті особи, але вони не мають однакового підходу до оподаткування. Застосування діалектичного методу передбачає проведення конкретного і всебічного розгляду упорядкування податкових відносин, однією зі сторін яких є особи, що провадять незалежну професійну діяльність, нормативно-правовими актами, що вносять зміни і доповнення до Податкового кодексу України, позначення притаманним їм характеристик та суперечностей, а також, що є вкрай корисним, дає змогу здійснити оцінку розглядуваної проблеми, встановити відповідні залежності. Органічне поєднання діалектичного методу із системним підходом зумовлює

застосування у пропонованому науковому пошуку системно-структурного та системно-функціонального методів. Безперечно, важливо застосувати формально-юридичний та логіко-юридичний методи, а також метод інтерпретації, за допомогою яких дослідимо податково-правові норми, що регулюють оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності в їхній логічній послідовності, прослідкуємо динаміку їх трансформаційних змін, акцентувавши на значенні останніх. Саме через застосування в поєднанні цих методів нами констатовано, що законодавець передбачив щодо всіх категорій платників податків зміну норм щодо строків, податкового контролю, відповідальності (штрафних санкцій), звільнення від оподаткування, зменшення ставок податків тощо. Що стосується оподаткування доходів від незалежної професійної діяльності, то для цієї категорії платників податків не передбачили пільгового податкового режиму.

## **Результати та обговорення**

### ***Особливості оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності до 24 лютого 2022 р.***

Перш ніж розглянути особливості оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період, треба вказати, як такі доходи оподатковувалися до 24 лютого 2022 р.

Відповідно до підп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України) одним із видів самозайнятих осіб є фізичні особи, що провадять незалежну професійну діяльність [20]. Згідно з приписами абзацу другого вказаної норми, незалежна професійна діяльність – це участь фізичної особи в 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 винятком випадку, передбаченого п. 65.9 ст. 65 ПК України) та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб [20].

Фізичні особи, що провадять незалежну професійну діяльність, стаючи на облік до контролюючих органів, отримують довідку. Здійснення незалежної професійної діяльності без такої довідки впливає на розмір оподаткованого доходу, отриманого такими особами. Оподаткування отриманого такими платниками податків доходу врегульовано статтями 167, 178–179 ПК України [20] і передбачає таке:



- оподатковуваним доходом є дохід, отриманий протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності;
- оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності. Але за відсутності згаданої вище довідки про взяття на облік особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, витрати не вираховуються із фактично отриманого доходу;
- такі особи сплачують податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) у розмірі 18 % від бази оподаткування, військовий збір (далі – ВЗ) у розмірі 1,5 % від об'єкта оподаткування, яким є річний оподатковуваний дохід;
- поряд із ПДФО та ВЗ, досліджувані платники податків сплачують єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ), який не входить до системи оподаткування, але становить 22 % від доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб [21] і впливає на рівень податкового тягаря;
- особи, які провадять незалежну професійну діяльність, подають річну звітність до контролюючих органів, шляхом подачі декларації про майновий стан та доходи. Окрім вказаного, такі платники податків зобов'язані вести облік доходів і витрат від такої діяльності (в паперовому та/або електронному вигляді) [20];
- такі платники податків до 1 серпня року, що настає за звітним, повинні сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій нею податкової декларації [20].

Як вбачається із наведеного вище, особи, які провадять незалежну професійну діяльність, до 24.02.2022 р. оподатковувалися, як і працівники за трудовими договорами, сплачуючи 19,5 % свого доходу, а також сплачуючи ще за себе ЄСВ у розмірі 22 % від доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб. Безспірно, вказані дані дають підстави дійти висновку про непомірний податковий тягар на осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Результатом останнього є здійснення такими платниками податків своєї діяльності без реєстрації в контролюючих органах, з метою уникнення оподаткування.

### ***Особливості оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період***

Наступним кроком у цьому дослідженні буде з'ясування зазначених вище питань щодо особливостей оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період та чи мають вони місце взагалі.

По-перше, Законом № 2118-ІХ [6] підрозд. 10 розд. ХХ «Перехідні положення» ПК України було доповнено пунктом 69 [20], яким, зокрема, але не виключно, передбачено таке:

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

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

3) платники податків, які у зв'язку з наслідками їх безпосередньої участі у воєнних діях не дотрималися визначених п. 69 підрозд. 10 розд. ХХ «Перехідні положення» ПК України термінів виконання податкових обов'язків, звільняються від відповідальності, передбаченої ПК України за невиконання податкових обов'язків, за умови виконання таких обов'язків протягом *одного місяця з дня закінчення дії наслідків, які унеможливили виконання таких обов'язків*;

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

5) для платників податків та контролюючих органів зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [6].

Наступним кроком законодавчої влади нашої держави було прийняття Закону № 2120-ІХ, який передбачає таке: на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану зупиняється перебіг строків, визначених ПК України, іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (ст. 102 ПК України доповнили п. 102.9); не нараховують пеню, а нарахована пеня підлягає анулюванню, зокрема, але не виключно, у випадку вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою внаслідок введення воєнного, надзвичайного стану; до загального оподаткованого доходу платників ПДФО не включається сума благодійної допомоги виплаченої (наданої) благодійниками, у тому числі благодійниками – фізичними особами, у порядку, визначеному Законом України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» до 31 грудня включно року, наступного за роком, в якому завершено проведення антитерористичної опе-



рації та/або припинено або скасовано воєнний, надзвичайний стан в Україні, та/або завершено здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії російської федерації; також до загального оподаткованого доходу платників ПДФО не включається сума (вартість) благодійної допомоги, яка виплачена (надана) міжнародними благодійними організаціями (їх філіями, представництвами), перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України; тощо [7].

Також Законом № 2120-IX у ПК України в розд. XX «Перехідні положення» підрозд. 1 доповнили пунктом 22 такого змісту: «Установити, що за результатами податкових (звітних) періодів за 2022 р. у складі витрат від провадження певного виду незалежної професійної діяльності, а також у складі витрат фізичної особи-підприємця від провадження господарської діяльності, крім осіб, які обрали спрощену систему оподаткування, можуть враховуватися документально підтвержені витрати у вигляді вартості майна, в тому числі грошові кошти, що добровільно перераховані (надані, передані) Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, добровольчим формуванням територіальних громад, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення оборони держави, а також на користь центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері цивільного захисту, сил цивільного захисту та/або закладам охорони здоров'я державної, комунальної власності, та/або структурним підрозділам з питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій, та/або грошові кошти, перераховані на спеціальні рахунки, відкриті Національним банком України для збору коштів» [7].

Поряд із цим Законом № 2120-IX підп. 69.5 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПК України розширили, додавши суб'єктів (Збройні Сили України та добровольчі формування територіальних громад, Національна гвардія України, Служба безпеки України, Служба зовнішньої розвідки України, Державна прикордонна служба України, Міністерство внутрішніх справ України, Управління державної охорони України, Державна служба спеціального зв'язку та захисту інформації України тощо), операції з добровільної передачі товарів / надання послуг яким не вважаються операціями з реалізації для цілей оподаткування [7].

Щодо роботи електронних сервісів та обміну документами з контролюючими органами, то Законом № 2120-IX було додано підп. 69.18 п. 69 підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПК України, який вказує, що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, з метою захисту прав платників, збереження та захисту даних надання електронних сервісів та приймання електронних документів від платників податків здійснюються у робочі дні з 8 години до 18 години [7].

Для більш глибокого дослідження змін податкового законодавства щодо осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, у зв'язку із воєнним станом в Україні вбачається доцільним розглянути й наступні зміни. Наприклад, Законом № 2142-IX було змінено *тримісячний* строк виконання податкових обов'язків після припинення або скасування воєнного стану в Україні на *шестимісячний* [8].

Законом № 2214-IX до доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, додано суму винагороди за добровільно передану Збройним Силам України придатну для застосування бойову техніку держави-агресора відповідно до Закону України «Про встановлення винагороди за добровільно передану Збройним Силам України придатну для застосування бойову техніку держави-агресора» [11].

Щодо звітності, то вона має бути подана особами, які провадять незалежну професійну діяльність, за 2021 звітний рік з 24.02.2022 р. до 01.06.2022 р. [20].

Щодо сплати податку на доходи фізичних осіб та воєнного збору, то вони мають бути сплачені не пізніше 31.12.2022 р. [20].

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

Також важливо з'ясувати, як під час воєнного стану в Україні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, мають сплачувати єдиний соціальний внесок. Законом № 2120-IX внесено зміни до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI (далі – Закон № 2464-VI) [21], а саме передбачено, що тимчасово, з 01.03.2022 р. до припинення або скасування воєнного стану в Україні та протягом дванадцяти місяців

після припинення або скасування воєнного стану, особи, зазначені у пп. 4, 5 (особи, які провадять незалежну професійну діяльність) та 5<sup>1</sup> ч. 1 ст. 4 Закону № 2464-VI, мають право не нараховувати, не обчислювати та не сплачувати єдиний внесок за себе. При цьому платник ЄСВ не може сам визначити базу нарахування ЄСВ у разі неотримання доходу у звітному періоді, що передбачено положеннями абзацу другого п. 2 ч. 1 ст. 7 цього Закону № 2464-VI [7].

Що стосується звітності, то розрахунок єдиного внеску у складі податкової декларації не заповнюється за період, в якому відповідно до вказаного вище єдиний внесок не нараховувався, не обчислювався та не сплачувався [7].

Поряд із вказаним Законом № 2120-IX щодо сплати єдиного соціального внеску передбачили таке: на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану та протягом трьох місяців після припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану штрафні санкції не застосовуються; пеня не нараховується, а нарахована пеня за ці періоди підлягає списанню; встановлено мораторій на проведення документальних перевірок правильності нарахування, обчислення та сплати єдиного соціального внеску. Документальні перевірки правильності нарахування, обчислення та сплати цього внеску, розпочаті до 24.02.2022 р. та не завершені, зупиняються по останній календарний день третього місяця з дня припинення (скасування) воєнного, надзвичайного стану [7].

Убачається цілком важливим звернути увагу на те, що такі самозайняті особи, як фізичні особи-підприємці, що обрали спрощену систему оподаткування (I та II група), отримали можливість з 01.04.2022 р. не сплачувати єдиний податок. При цьому декларація платника єдиного податку не заповнюється за період, в якому відповідно єдиний податок не сплачувався [7]. Це суттєво впливає на податкове навантаження таких суб'єктів.

Важливо, що Законом № 2120-IX встановлено, що на період воєнного стану платниками єдиного податку III групи можуть бути фізичні особи-підприємці та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 10 мільярдів гривень [7]. При цьому Законом № 2173-IX було виключено вимогу про граничний обсяг доходу [9]. Також платникам єдиного податку III групи на період воєнного стану парламентарі передбачили пільговий податковий режим, який передбачає можливість сплати єдиного податку за ставкою – 2 % доходу [7].

Невипадковим є порівняння змін в оподаткуванні двох видів самозайнятих осіб, а саме: фізичних осіб-підприємців (що перебувають на спрощеній системі

оподаткування) та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Бо вказані категорії платників податків, на жаль, не мають однакового підходу до оподаткування, при цьому будучи самозайнятими особами, як перша, так і друга категорія. Це свідчить про порушення принципів рівності, соціальної справедливості, законності та єдиного підходу до встановлення податків та зборів, сприяє певному дисбалансу реалізації економічних принципів оподаткування, формуванню несправедливого податкового навантаження.

## **Висновки**

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

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

Однак ані зменшення ставки податку на доходи фізичних осіб, ані звільнення від сплати щодо цього податку не було передбачено для осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Останнє є дуже показовим, ураховуючи суперечність в оподаткуванні двох видів самозайнятих осіб та у більшому сприянні законодавця саме фізичним особам-підприємцям. Якщо ти особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, то ти не можеш обрати спрощену систему оподаткування, яка під час воєнного стану зазнала якісних змін щодо пом'якшення тиску та створення сприятливих умов для таких платників податків. Чого, аналізуючи усе вищезазначене, не вбачається щодо осіб, які провадять незалежну професійну діяльність.

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

Також ПК України передбачено, що мобілізовані особи, які провадять незалежну професійну діяльність, що мали або не мали найманих працівників, призвані на військову службу під час мобілізації або залучені до виконання обов'язків щодо мобілізації за посадами, передбаченими штатами воєнного часу, під час особливого періоду, визначеного Законом України «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію» [22], на весь період їх військової служби звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на доходи фізичних осіб та воєнного збору [20].

За цих умов такі особи за своїх найманих працівників і на строк своєї військової служби за призовом під час мобілізації уповноважують іншу особу на виплату найманим працівникам заробітної плати та/або інших доходів, і обов'язок з нарахування та утримання податку на доходи фізичних осіб та воєнного збору з таких виплат на строк військової служби не реалізується [20]. Але не треба забувати, що ця норма існувала ще до повномасштабного вторгнення.

Отже, правовий режим воєнного стану та його правові наслідки внесли корективи в правове регулювання оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності. Проте ми спостерігаємо дискримінаційне регулювання оподаткування доходів осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Законодавці не створили сприятливих умов для оподаткування такого виду доходів, що було проілюстровано вище.

#### **Список використаних джерел**

- [1] Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента України від 24.02.2022 р. № 64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#top> (дата звернення: 27.12.2022).
- [2] Конституція України від 28.06.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text> (дата звернення: 27.12.2022).
- [3] Про правовий режим воєнного стану : Закон України від 12.05.2015 р. № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text> (дата звернення: 27.12.2022).
- [4] Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» : Закон України від 24.02.2022 р. № 2102-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text> (дата звернення: 27.12.2022).
- [5] Про продовження строку дії воєнного стану в Україні : Указ Президента України від 07.11.2022 р. № 757/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/757/2022#Text> (дата звернення: 27.12.2022).

- [6] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 03.03.2022 р. № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#top> (дата звернення: 27.12.2022).
- [7] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 27.12.2022).
- [8] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану : Закон України від 24.03.2022 р. № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#top> (дата звернення: 27.12.2022).
- [9] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 01.04.2022 р. № 2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text> (дата звернення: 27.12.2022).
- [10] Про внесення змін до розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України та розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України : Закон України від 14.04.2022 р. № 2192-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2192-20#top> (дата звернення: 27.12.2022).
- [11] Про внесення зміни до пункту 165.1 статті 165 Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування винагороди за добровільно передану Збройним Силам України придатну для застосування бойову техніку держави-агресора : Закон України від 21.04.2022 р. № 2214-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2214-20#n2> (дата звернення: 27.12.2022).
- [12] Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text> (дата звернення: 27.12.2022).
- [13] Dmytryk O. O., Kostenko Y. O., Monaienko A. O., Riadsnaka V. O., Soldatenko O. V. State Legal Forms of Interaction with Debt Obligations and State Losses. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*. mar. 2020. Vol. 11. No. 2. P. 342–348. URL: <https://journals.aserspublishing.eu/jarle/article/view/5102> (дата звернення: 27.12.2022). [https://doi.org/10.14505/jarle.v11.2\(48\).07](https://doi.org/10.14505/jarle.v11.2(48).07).
- [14] Dmytryk O., Makukh O. Economic principles of taxation: problems of definition and embodiment in the tax legislation of Ukraine and the European states. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2020. Vol. 6. No. 2 MARCH. P. 32–38. <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2020-6-2-32-38>.
- [15] Дмитрик О. О., Котенко А. М., Смичок Є. М. Вплив принципів податкового законодавства на ведення бізнесу в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. № 29. Т. 1. С. 95–104. <https://doi.org/10.18371/fcaptr.v1i28>.
- [16] Dmytryk O., Kobylnik D., Sereda O., Isaiev A., Kotenko A. Improving the governance and legal framework for implementing financial and fiscal innovation in a digitalized environment. *Eastern-European Journal of Enterprise Technologies*. 2022. Vol. 5, issue 13 (119). P. 108–116. <https://doi.org/10.15587/1729-4061.2022.265780>.



- [17] Maryniv N., Marchenko O., Yarmak O. Innovation as a Factor of the Socio-Economic Efficiency of Tax Consulting. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2018. Vol. 4, issue 4. P. 238–243. <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2018-4-4-238-243>.
- [18] Shulga, T., Tovkun, L., Perepelytsia, M., Duravkin, P. Introduction of International Financial Reporting Standards in Ukraine: Problems and Prospects. *Amazonia Investiga*. 2019. Vol. 8, issue 21. P. 341–354. URL: [file:///C:/Users/user/Desktop/111-Article%20Text-279-1-10-20190902%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/user/Desktop/111-Article%20Text-279-1-10-20190902%20(2).pdf) (дата звернення: 27.12.2022).
- [19] Yaroshenko O. M., Kutomanov D. Ye., Maryniv N. A., Dudenko T. V. Features of corporate liability for violation of competition law. *International Journal of Criminology and Sociology*. 2020. Vol. 9. P. 1517–1525. <https://doi.org/10.6000/1929-4409.2020.09.172>.
- [20] Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1519> (дата звернення: 27.12.2022).
- [21] 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> (дата звернення: 27.12.2022).
- [22] Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію : Закон України від 21.10.1993 р. № 3543-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3543-12#Text> (дата звернення: 27.12.2022).

## References

- [1] Decree of the President of Ukraine No. 64/2022 "On the introduction of martial law in Ukraine". (2022, February). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#top>.
- [2] Constitution of Ukraine. (1996, June). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>.
- [3] Law of Ukraine No. 389-VIII "On the legal regime of martial law". (2015, May). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text>.
- [4] Law of Ukraine No. 2102-IX "On the Approval of the Decree of the President of Ukraine "On the introduction of martial law in Ukraine". (2022, February). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2102-20#Text>.
- [5] Decree of the President of Ukraine No. 757/2022 "On the extension of martial law in Ukraine". (2022, November). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/757/2022#Text>.
- [6] Law of Ukraine No. 2118-IX "On amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the specifics of taxation and reporting during the period of martial law". (2022, March). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#top>.
- [7] Law of Ukraine No. 2120-IX "On making changes to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the effect of norms during the period of martial law". (2022, March). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.
- [8] Law of Ukraine No. 2142-IX "On amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the improvement of legislation for the period of martial law". (2022, March). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#top>.

- [9] Law of Ukraine No. 2173-IX "On making changes to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the administration of certain taxes during the period of war and state of emergency". (2022, April). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text>.
- [10] Law of Ukraine No. 2192-IX "On making changes to Section VI "Final and Transitional Provisions" of the Budget Code of Ukraine and Section XX "Transitional Provisions" of the Tax Code of Ukraine". (2022, April). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2192-20#top>.
- [11] Law of Ukraine No. 2214-IX "On the amendment of Clause 165.1 of Article 165 of the Tax Code of Ukraine regarding the exemption from taxation of remuneration for the military equipment of the aggressor state that is voluntarily transferred to the Armed Forces of Ukraine". (2022, April). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2214-20#n2>.
- [12] Law of Ukraine No. 2260-IX "On amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the specifics of the tax administration of taxes, fees and a single contribution during the state of war and state of emergency". (2022, May). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text>.
- [13] Dmytryk, O.O., Kostenko, Y.O., Monaienko, A.O., Riadsnaka, V.O., & Soldatenko, O.V. (2020). State Legal Forms of Interaction with Debt Obligations and State Losses. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, 11(2), 342-348. [https://doi.org/10.14505/jarle.v11.2\(48\).07](https://doi.org/10.14505/jarle.v11.2(48).07).
- [14] Dmytryk, O., & Makukh, O. (2020). Economic principles of taxation: problems of definition and embodiment in the tax legislation of Ukraine and the European states. *Baltic Journal of Economic Studies*, 6(2), 32-38. <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2020-6-2-32-38>.
- [15] Dmytryk, O.O., Kotenko, A.M., & Smychok, E.M. (2019). The influence of the principles of tax legislation on conducting business in Ukraine. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*, 29(1), 95-104. <https://doi.org/10.18371/fcactp.v1i28>.
- [16] Dmytryk, O., Kobylnik, D., Sereda, O., Isaiev, A., & Kotenko, A. (2022). Improving the governance and legal framework for implementing financial and fiscal innovation in a digitalized environment. *Eastern-European Journal of Enterprise Technologies*, 5(119), 108-116. <https://doi.org/10.15587/1729-4061.2022.265780>.
- [17] Maryniv, N., Marchenko, O., & Yarmak, O. (2018). Innovation as a Factor of the Socio-Economic Efficiency of Tax Consulting. *Baltic Journal of Economic Studies*, 4(4), 238-243. <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2018-4-4-238-243>.
- [18] Shulga, T., Tovkun, L., Perepelytsia, M., & Duravkin, P. (2019). Introduction of International Financial Reporting Standards in Ukraine: Problems and Prospects. *Amazonia Investiga*, 8(2), 341-354. Retrieved from file:///C:/Users/user/Desktop/111-Article%20Text-279-1-10-20190902%20(2).pdf.
- [19] Yaroshenko, O.M., Kutomanov, D.Ye., Maryniv, N.A., & Dudenko, T.V. (2020). Features of corporate liability for violation of competition law. *International Journal of Criminology and Sociology*, 9, 1517-1525. <https://doi.org/10.6000/1929-4409.2020.09.172>.
- [20] Tax Code of Ukraine No. 2755-VI. (2010, December). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1519>.

- [21] Law of Ukraine No. 2464-VI "On the collection and accounting of a single contribution to mandatory state social insurance". (2010, July). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>.
- [22] Law of Ukraine No. 3543-XII "On mobilization training and mobilization". (1993, October). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3543-12#Text>.

**Євген Валерійович Посторонко**

аспірант кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права  
Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова  
29013, вул. Героїв Майдану, 8, Хмельницький, Україна  
e-mail: [ye.postoronko@gmail.com](mailto:ye.postoronko@gmail.com)  
ORCID 0009-0007-4628-6154

**Yevhen V. Postoronko**

PhD Student of the Constitutional, Administrative and Financial Law Department  
Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law  
29013, 8 Heroes of the Maidan Str., Khmelnytskyi, Ukraine  
e-mail: [ye.postoronko@gmail.com](mailto:ye.postoronko@gmail.com)  
ORCID 0009-0007-4628-6154

**Рекомендоване цитування:** Посторонко Є. В. Особливості оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період. *Проблеми законності*. 2023. Вип. 160. С. 135–151. <https://doi.org/10.21564/2414-990X.160.274226>.

**Suggested Citation:** Postoronko, Ye.V. (2023). Features of Taxation of Income Received from Performing an Independent Professional Activity in the War Period. *Problem of Legality*, 160, 135-151. <https://doi.org/10.21564/2414-990X.160.274226>.

Статтю подано / Submitted: 19.02.2023  
Доопрацьовано / Revised: 07.03.2023  
Схвалено до друку / Accepted: 10.03.2023  
Опубліковано / Published: 25.03.2023