УДК 336.2
DOI https://doi.org/10.24144/2788-6018.2023.01.66

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ВДОСКОНАЛЕННЯ УЧАСТІ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ, ЯКА ПРОВАДИТЬ НЕЗАЛЕЖНУ ПРОФЕСІЙНУ ДІЯЛЬНІСТЬ НА ОСНОВІ АНАЛІЗУ ДОСВІДУ ЄС

Сазонова А.О.,
помічник судді Касаційного адміністративного суду України
ORCID ID: 0000-0002-6542-3309

Сазонова А.О. Окремі аспекти вдосконалення участі у податкових правовідносинах фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність на основі аналізу досвіду ЄС.

Стаття присвячена дослідженню змісту поняття «незалежна професійна діяльність» у контексті податкових правовідносин.

Вказується, спеціальні податкові режими запроваджуються поряд із загальним режимом оподаткування, який діє для всіх платників податків, фактично встановлюючись як альтернатива застосуванню загальної системи оподаткування за наявності відповідних підстав і за бажанням платника податків. Випадки та порядок встановлення спеціальних податкових режимів визначаються виключно ПК України, що унеможливлює запровадження їх іншими нормативно-правовими актами.

У роботі проведено комплексне наукове дослідження з проблематики визначення особливостей податково-правового статусу фізичних осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, специфіки виконання вказаною категорією осіб свого конституційного обов'язку щодо сплати податків і зборів, механізмів участі таких осіб у забезпеченні оподаткування інших суб'єктів, а також у розробленні рекомендацій щодо вдосконалення нормативно-правового регулювання податково-правового статусу фізичних осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, зокрема, шляхом впровадження спеціального податкового режиму.

Податкові правовідносини завжди вторинні, адже вони породжуються, наприклад, цивільно-правовими або трудовими правовідносинами. До таких відносин належать і правовідносини, що виникають у процесі здійснення незалежної професійної діяльності.

Незважаючи на жвавий науковий інтерес до питань оподаткування фізичних осіб, в тому числі й самозайнятих, власне питання податково-правового статусу фізичних осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, наразі лишаються дослідженими недостатньо. Зокрема, існуючі дослідження або торкаються окремих аспектів оподаткування фізичних осіб осіб, або проведені на основі актів законодавства, які станом на сьогодні втратили чинність.

Все це зумовило необхідність в узагальненні раніше одержаних розробок та розбудові на їх основі теоретичних засад визначення податково-правового статусу фізичних осіб, що провадять незалежну професійну діяльність.

Ключові слова: оподаткування, самозайняті особи, незалежна професійна діяльність, публічні послуги.

Sazonova A. Certain aspects of improving the participation in the tax legal relations of a natural person who carries out independent professional activities based on analysis of the EU experience.

The article is devoted to researching the content of the concept of «independent professional activity» in the context of tax legal relations.

It is indicated that special tax regimes are introduced alongside the general taxation regime, which applies to all taxpayers, actually being established as an alternative to the application of the general taxation system if there are appropriate grounds and at the taxpayer's will. Cases and the procedure for establishing special tax regimes are determined exclusively by the PC of Ukraine, which makes it impossible to introduce them by other normative legal acts.

The work carried out a comprehensive scientific study on the issues of determining the specifics of the tax-legal status of natural persons engaged in independent professional activity, the specifics of the specified category of persons fulfilling their constitutional obligation to pay taxes and fees, the mechanisms of participation of such persons in ensuring the taxation of other subjects , as well as in the development of recommendations for the improvement of regulatory and legal regulation of the tax-legal status of individuals engaged in independent professional activity, in particular, through the introduction of a special tax regime.

Tax legal relations are always secondary, because they are generated, for example, by civil

or labor legal relations. Such relations also include legal relations arising in the course of independent professional activity.

Despite the lively scientific interest in the taxation of individuals, including the self-employed, the actual issue of the tax-legal status of individuals engaged in independent professional activity remains insufficiently researched. In particular, the existing studies either touch on certain aspects of the taxation of natural persons, or are conducted on the basis of legislative acts that have lost their validity as of today.

All this led to the need to generalize the previously obtained developments and build on their basis the theoretical basis for determining the tax-legal status of individuals engaged in independent professional activity.

Key words: taxation, self-employed persons, independent professional activity, public services.

Постановка проблеми. Спеціальні податкові режими запроваджуються поряд із загальним режимом оподаткування, який діє для всіх платників податків, фактично встановлюючись як альтернатива застосуванню загальної системи оподаткування за наявності відповідних підстав і за бажанням платника податків. Випадки та порядок встановлення спеціальних податкових режимів визначаються виключно ПК України, що унеможливлює запровадження їх іншими нормативно-правовими актами [1].

Спеціальні податкові режими, перелік яких визначено у розділі XIV ПК України, закріплюють особливий порядок обчислення та сплати податків та зборів у відповідний податковий період, який застосовується у випадках та порядку, встановлених податковим законодавством. Водночас, у ПК України міститься стаття 210, яка визначає спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату, яка входить до розділу V «Податок на додану вартість» [1]. Така неоднозначність норм ПК України, як зазначають науковці, створює плутанину в питаннях включення до спеціальних податкових режимів тих чи інших складових [2, с. 109], відтак доцільною виглядає пропозиція щодо визначення всіх спеціальних податкових режимів у розділі XIV ПК України, незалежно від кількості податків та зборів, за якими встановлюються особливі умови нарахування та сплати [3].

Стан дослідження. Теоретичні та практичні аспекти формування фіскальної політики та визначення правового статусу учасників податкових правовідносин досліджували зарубіжні та вітчизняні науковці, зокрема В. Андрущенко, З. Варналій, О. Василик, Ю. Гродецький, О. Данілов, О. Дмитрик, З. Загиней, Дж. Кейнс, В. Киричко, В. Красницький, О. Кришевич, А. Лаффер, В. Мартинюк, В. Мельник, І. Озеров, Д. Рікардо, А. Савченко, В. Тютюгін, Р. Ханова, К. Швабій, тощо. Зокрема, наукові доробки зазначених вчених заклали наукове підґрунтя до визначення податкового статусу само зайнятих осіб. Водночас на сьогодні немає єдності позицій щодо того, які ознаки притаманні незалежній професійній діяльності, адже саме ці ознаки вирізняють осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність, із загального кола само зайнятих осіб.

Постановка завдання. У статті планується дослідити зміст поняття «незалежна професійна діяльність» у контексті податкових правовідносин, виробити практичні рекомендації до удосконалення вітчизняної практики на ос нові аналізу досвіду ЄС.

Виклад основного матеріалу. Аналіз європейської практики оподаткування доходів фізичних осіб в цілому дозволяє виділити три підходи до визначення суб'єктів оподаткування:

- індивідуальне прибуткове оподаткування, за якого суб'єктом оподаткування визнається кожна фізична особа, що має дохід (застосовується в Італії, Австрії, Данії, Швеції, Чехії, Хорватії, Франції, Фінляндії, Словенії, Словаччини, Польщі, Литві, Латвії);
- спільне оподаткування подружжя, за якого суб'єктом оподаткування є подружня пара, доходи якої розглядаються як загальний спільний дохід (застосовується в Португалії, Люксембурзі, Мальті. У Німеччині, Іспанії, Ірландії та Норвегії подружжю надається право вибору між заповненням індивідуальних і спільних декларацій);
- спільне оподаткування сім'ї як групи осіб, які проживають разом і ведуть спільне домашнє господарство.

У країнах ЄС існують також особливості визначення об'єкта оподаткування та формування податкової бази з прибуткового податку. Так, в Нідерландах доходи фізичних осіб поділяються на три категорії: професійні доходи, доходи від істотної участі в організації, доходи від вкладень і інвестицій. У Данії дохід фізичної особи з метою оподаткування поділяється на чотири категорії: особистий дохід (заробітна плата, дохід від заняття підприємницькою діяльністю, пенсія), дохід від приросту капіталу (наприклад, від продажу облігацій), доходи від участі в організації (в основному, дивіденди), а також дохід від іноземних джерел. В Угорщині податком на доходи фізичних осіб оподатковуються доходи від найманої праці, від підприємницької діяльності, пенсії, відсотки по вкладами, виплати по дивідендах, а також доходи від оренди.

Для прибуткового оподаткування фізичних осіб характерно застосування досить численних податкових знижок при визначенні податкової бази, зокрема, обов'язковим елементом визначення податкової бази по податку на

доходи фізичних осіб в країнах ЄС є її зменшення на суму витрат на життєзабезпечення. Ці витрати утворюють три основні групи: – неоподатковуваний мінімум доходів, – витрати на утримання матеріально залежних від платників членів сім'ї. Такі відрахування можуть доповнюватися податковими пільгами, які надаються окремим категоріям утриманців – дітям певного віку (в Бельгії – до 3-х років, у Франції – до 7 років) або статусу (в Греції – дітям, які навчаються у національних навчальних закладах). У деяких країнах застосовуються податкові кредити, диференційовані за статусом осіб, які перебувають на утриманні (дитина, напівсирота, непрацездатна молодь, людина похилого віку). Оподаткування доходів фізичних осіб може здійснюватися як за прогресивною (прогресивні ставки встановлені, наприклад, в Швеції, Португалії, Данії, Бельгії, Франції, Нідерландах, Фінляндії, Австрії та Словенії, Італії, Ірландії, Греції, Німеччини, Хорватії, Іспанії, Великобританії, Люксембурзі, Кіпрі, Мальті, Польщі), так і за «пласкою» шкалою ставок. Вибір шкали залежить від того, яким якостям оподаткування суспільство віддає перевагу - нейтральності або справедливості [4].

У контексті нашого дослідження особливо цікавим є досвід тих країн, де відповідно до законодавства впроваджено поняття «вільна професія», і дохід від заняття незалежною професійною діяльністю є специфічним об'єктом оподаткування. Так, у Німеччині визначення цього терміну міститься, з одного боку, в законі про товариства (об'єднання) осіб вільних професій (Partnerschafts-gesellschafts gesetz – PartGG), а з іншого боку – надається федеральним союзом осіб вільних професій (Bundesverband der Freien Berufe – BFB). Так, у законі PartGG вказується, що «вільні професії передбачають, в загальному, на основі особливої професійної кваліфікації або творчих здібностей приватне, під власну відповідальність і предметно незалежне надання послуг більш складного виду в інтересах замовника і громадськості». Федеральний союз BFB дає таке визначення для вільних професій: «володарі вільної професії пропонують на основі особливої професійної кваліфікації особисті, під власну відповідальність і предметно незалежні інтелектуально-ідейні послуги в інтересах свого замовника і громадськості». До вільних професій (freieBerufe) належить широке коло різноманітних професійних занять, які можна здійснювати за допомогою самостійної трудової діяльності (selbständigeTätigkeit). Згідно §18, пункту 1, абзацу 1. EStG (Einkommensteuergesetz) до цієї діяльності відносяться: «Самостійно виконувана наукова, художня, письменницька, викладацька або виховна діяльність, а також самостійна професійна діяльність лікарів, зубних лікарів, ветеринарних лікарів, адвокатів, нотаріусів, патентознавців, інженерів-топографів, інженерів, архітекторів, комерційних хіміків, податкових консультантів, консультантів з організації народного господарства і організації виробництва, присяжних ревізорів, податкових уповноважених, які практикують лікувальні методи, дантистів, які практикують лікувальну гімнастику, журналістів, фоторепортерів, розмовних і літературних перекладачів, лоцманів та подібних до них професій. Належить до вільної професії є також особа, яка працює в такій якості і в тому випадку, коли вона приймає для себе допомогу попередньо навченого фахівця. При цьому умова полягає в тому, що вона здійснює керівництво і виконання роботи під власну відповідальність на підставі власних професійних знань. Заміщення її в разі тимчасового виникнення обставин, що перешкоджають роботі, не суперечить припущенню про керівну і тією під власну відповідальність діяльності» [5]. В цілому юридична і фінансово-податкова практика відносить до вільних професій наступні самостійно здійснювані види діяльності (невичерпний перелік):

– основна лікувальна (лікарі різних спеціальностей, зубні лікарі, ветеринарні лікарі);

– допоміжна лікувальна (ортопеди, фармацевти, фельдшери, дантисти, медсестри, акушери, дієтологи, особи, які проводять лікувальну гімнастику і масаж, особи, що ведуть догляд за інвалідами, хворими і старими людьми);

– юридична (адвокати, нотаріуси, патентознавці, консультанти по пенсіях, податкові уповноважені, присяжні ревізори);

– інженерно-технічна (інженери, конструктори, електротехніки, техніки-механіки, техніки-будівельники, архітектори, виконроби, топографи, картографи, технічні експерти);

– економічна (ревізори - економісти, консультанти з податків, фінансів, комерції, підприємницької діяльності, економісти-статистики);

– письменницька (письменники, історики, журналісти, репортери, коректори, редактори, перекладачі);

– інформаційна (інформатики, консультанти з електронної обробки інформації, видавці);

– транспортна (лоцмани, перевізники);

– наукова (хіміки, біологи, географи, інші вчені й винахідники);

– художня й інша креативна (художники, скульптури, дизайнери, фотографи, артисти, диктори, музиканти, співаки, диригенти, танцюристи, хореографи);

– викладацька (вчителі-предметники, репетитори, тренери, вчителі музики, танців, вихователі).

Крім того, згідно з § 18 п. 1, абзаци 2 і 3 EStG особами, які здійснюють вільну професійну діяльність, є також:

– інкасатори державних лотерей;

– виконавці заповітів і опікуни;

– керуючі капіталом та особи, які ведуть діяльність у наглядових радах [6].

При цьому особа не має право здійснювати незалежну професійну діяльність без диплома і навичок у відповідній сфері (хоча низка професій взагалі не передбачають документа про кваліфікацію, наприклад письменник, бізнес-консультант або фотограф [7]), а також не може торгувати продуктами чужої праці, навіть якщо вони перетинаються за тематикою зі сферою її діяльності [8].

Обов'язковою умовою роботи представників вільних професій – freiberufler (фрайберуфлерів) є їх реєстрація як осіб з числа вільних професій у фіскальних органах за місцем проживання. Для такої реєстрації, обов'язковим є отримання дозволу на самостійну роботу у відповідній професійній Палаті. Граничний термін реєстрації в податковому органі - 4 тижні з моменту початку самостійної діяльності не за наймом. Будь-якої плати за реєстрацію не справляється. В рамках реєстрації фрайберуфлеру доведеться заповнити анкету, оцінити очікуваний оборот і потенціал для отримання прибутку. Як і всі фізичні особи, фрайберуфлери зобов'язані подавати декларацію, за підсумками якої вони платять прибутковий податок (Einkommensteuertarif), який справляється за прогресивною ставкою, що залежить від отриманого прибутку: від 15 до 42%. Сума оподатковуваного доходу фрайберуфлерів зменшується на суму професійних витрат. При розрахунку податку враховуються сімейний стан, кількість дітей, непередбачені витрати та інші пільги [7].

Фрайберуфлери можуть, а іноді і зобов'язані брати участь у програмах соціального страхування. Так, пенсійне страхування є обов'язковим лише для окремих професій (санітари, вихователі, доглядальниці, художники), тоді як лікарі, адвокати, нотаріуси та логопеди не підлягають обов'язковому страхуванню, однак можуть вносити внески добровільно. При цьому, за винятком художників і письменників, фрайберуфлери не підлягають обов'язковому страхуванню, однак вони зобов'язані придбати приватну медичну страховку. Від нещасних випадків, пов'язаних з професійною діяльністю, фрайберуфлери страхуються в відповідних професійних спілках. Страхування на випадок безробіття є добровільним, і для фрайберуфлерів може проводитися в місцевій службі зайнятості.

У Франції Національна спілка вільних професій у 2002 році визначила, що «особи вільної професії - це особи, соціальна функція яких полягає в наданні громадянам та юридичним особам на основі їх вільного вибору послуг некомерційного характеру в юридично, економічно і політично незалежній формі і які, гарантуючи на основі професійної етики збереження професійної таємниці і наявність високого рівня компетентності, несуть особисту відповідальність за свої дії» [9-11]. При цьому комерційна, сільськогосподарська й ремісничa діяльність до вільних професій не належить, адже національний інститут статистики і економічних досліджень Франції визначає представників вільної професії як «осіб, які працюють самостійно в області, не пов'язаній з комерцією і промисловістю, і діяльність яких вимагає вищої освіти» [12, с. 17].

Законом № 2012-387 від 22 березня 2012 року про спрощення закону та скорочення адміністративних процедур надане наступне визначення: «Вільні професії об'єднують осіб, які на регулярній основі, незалежно і під свою відповідальність, здійснюють діяльність у цілому цивільного характеру, яка має на меті забезпечити на користь клієнта або суспільства послуги, в основному інтелектуальні, технічні або послуги з догляду. забезпечується за допомогою відповідної професійної кваліфікації та відповідно до етичних принципів або професійної етики, без шкоди для законодавчих положень, що застосовуються до інших форм самозайнятості» [13].

Деякі вільні професії у Франції належать до так званих «регульованих професій», а саме ті, які вимагають не тільки високого професіоналізму, а й довіри клієнта в зв'язку зі специфікою послуг, що надаються. Для цієї сфери особливо важливим є дотримання правил професійної етики, і тому для контролю над дотриманням особами вільних професій існуючих стандартів створюються спеціальні професійні спільноти (професійні асоціації, ордени тощо.), які регулюють відповідні види діяльності. До «регульованих» належать, зокрема, професії адвоката, судового уповноваженого і судового адміністратора, нотаріуса, бухгалтера і аудитора, всі медичні і парамедичні професії, а також професії архітектора, експерта-землевпорядника і страхового агента [12, с. 19]. До інших вільних («нерегульованих») професій зараховуються: геолог, професійний судовий експерт, художник, скульптор, фотограф, якщо представники даних професій здійснюють самостійну діяльність, творчі та інші професії, починаючи з консультантів з промислової власності та закінчуючи народними цілителями і священиками [12, с. 85-86].

У Франції існують також особливі організаційно-правові форми юридичних осіб, в яких представники вільних професій можуть вести свою діяльність. Це суспільство для ведення професійної

діяльності (societe civile professionnelle (SCP) – «суспільство професійної діяльності») і суспільство для здійснення вільної діяльності (societe d'exercice liberal (SEL) – «суспільство вільних професій»). SCP може бути створено фізичними особами - представниками вільних професій з метою спільного ведення професійної діяльності на підставі Закону про товариства професійної діяльності 1966 року [14], всі його учасники мають право вести справи SCP, представляти його інтереси перед третіми особами, вони солідарно несуть субсидіарну відповідальність за зобов'язаннями SCP.SEL може бути створено на підставі Закону про товариства вільних професій 1990 року [15]. Учасники SEL, з одного боку, повинні діяти в рамках корпоративного законодавства, з іншого - виконувати зобов'язання, покладені на них статусом представника вільної професії, правилами професійного ордена. Відповідно до Закону 1990 року та урядових декретів, виданих на його виконання, «регульовані» вільні професії поділяються на три групи: юридичні та судові, професії у сфері охорони здоров'я, технічні професії [16].

Регулювання вільних професій в зарубіжних країнах, де цей соціальний інститут отримав розвиток, відрізняється різноманітністю, пов'язаних з національними особливостями, при цьому в основі регулювання лежать досить схожі принципи. Європейською мережею інститутів дослідження економічної політики на замовлення Генерального департаменту з питань конкуренції Європейської комісії підготовлено доповідь під назвою «Економічний ефект регулювання вільних професій в різних державах-членах», що дає оглядове уявлення про застосовувані в різних державах моделі правового регулювання вільних професій, які можуть бути зведені до наступного:

– встановлюються вимоги до кваліфікації претендента на заняття певною діяльністю (вимагається наявність вищої освіти і майже завжди - вимоги до стажу практичної роботи або необхідність додаткового підтвердження кваліфікації шляхом складання кваліфікаційних іспитів або тестів);

– встановлюються вимоги щодо приналежності до професійної асоціації, дотримання її правил (правил професійної етики) та оплати членства. Особливі вимоги щодо дотримання правил та стандартів професійної етики висуваються до представників так званих «регульованих» професій (це, наприклад, вимога щодо збереження професійної таємниці, заборона на суміщення заняття професійною діяльністю з будь-якої іншої, часто заборона на рекламу, на надання послуг поза місцем свого розташування тощо) [16].

– встановлюються вимоги щодо страхування професійної відповідальності, оскільки представники вільних професій самостійно несуть відповідальність за шкоду, заподіяну неналежною якістю наданих ними послуг [17].

У Литовській Республіці самозайняті особи, які займаються індивідуальною діяльністю в категорії «творча, професійна й інша самостійна діяльність подібного характеру» - приватні нотаріуси, адвокати, бейліфи, бухгалтери, аудитори, фінансисти, консультанти з юридичних питань або оподаткуванню, архітектори, дизайнери, журналісти тощо, - відповідно до Закону Литовської Республіки від 2 липня 2002 року «Про прибутковий податок з населення» оподатковуються за загальною ставкою 15 % з доходів поряд з іншими представниками вільних професій, розраховуючи його самостійно з подачею до 1 травня календарного року, що настає після закінчення податкової декларації на паперовому носії або в електронній формі. Вираховуються витрати, звичайні для індивідуальної діяльності, пов'язані з фактично отриманими протягом податкового періоду доходами від неї і документально підтверджені. Порядок їх обліку встановлюється Урядом Литовської Республіки або уповноваженим ним органом [18]. Варто зауважити, що індивідуальні підприємці в Литовській Республіці оподатковуються за нижчою ставкою 5 % [19].

Висновки. Як бачимо, аналізований спеціальний податковий режим, не зважаючи на назву «Податок на професійний дохід», насправді не лише не розмежовує індивідуальних підприємців та інших самозайнятих осіб, в тому числі й тих, що провадять незалежну професійну діяльність, але й не встановлює змістовної специфіки професійного доходу серед загального спектру діяльності самозайнятих осіб.

Відповідно, при визначенні в Україні засад спеціального правового режиму, призначеного для оподаткування осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, доцільно орієнтуватися передусім на європейську практику, яка ґрунтується на особливостях незалежної професійної діяльності, властивих так званим «вільним професіям». При цьому доцільно враховувати характерні функціональні ознаки незалежної професійної діяльності, визначені нами у розділі 1 цього дослідження: це трудова діяльність, яка передбачає професійну орієнтацію та професійний розвиток; є головним джерелом активного доходу для особи, котра здійснює таку діяльність; ініціативна; самостійна та незалежна у прийнятті рішень, що стосуються такої діяльності; не опосередковується трудовими відносинами особи, що здійснює незалежну професійну діяльність, з набувачами (споживачами) результатів її професійної діяльності; розпочинається з моменту набуття професійної компетентності та державної реєстрації. Це дозволить розмежувати наступні категорії платни-

ків податків-фізичних осіб, які не є найманими працівниками:

– самозайняті особи, які провадять незалежну професійну діяльність (характеризується наведеними вище ознаками і поділяється на «регульовану» - таку, що передбачає отримання спеціальних дозволів, в тому числі й пов'язану з наданням публічних послуг, та іншу, «нерегульовану», яка отримання спеціальних дозволів не передбачає);

– самозайняті особи, які провадять іншу діяльність (таку, що не передбачає отримання кваліфікації та навичок, пов'язаних зі здобуттям певної професії);

– фізичні особи-підприємці.

В рамках такої класифікації пропонується залишити право на використання праці найманих працівників, опосередкованої трудовими відносинами, виключно за фізичними особами-підприємцями, оскільки реалізація такого права свідчить не стільки про виконання трудової функції (тим більше, що фізична особа-підприємець може виконувати адміністративні й організаторські функції щодо своїх працівників, не беручи безпосередньої участі у створенні ними продуктів та послуг), скільки про намір отримувати прибуток. У свою чергу, кількість найманих працівників, які перебувають у трудових відносинах з фізичною особою-підприємцем, може слугувати критерієм щодо можливості вибору ним відповідної групи спрощеної системи оподаткування (реалізація цієї пропозиції також вимагатиме внесення змін до умов обрання платниками податків першої групи спрощеної системи оподаткування, які наразі не передбачають використання праці найманих осіб).

Що стосується самозайнятих осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, доцільним видається визначення якщо не розгорнутого переліку «вільних професій», доход від яких підлягатиме оподаткуванню в рамках нового спеціального податкового режиму, то хоча б переліку категорій таких професій (на кшталт прийнятого в Німеччині). Базою оподаткування для таких осіб має слугувати чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається як різниця між загальним оподатковуваним доходом і документально підтвердженими витратами, безпосередньо пов'язаними зі здійсненням незалежної професійної діяльності. Перелік потенційних витрат має розроблятися для кожної категорії осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, і включати, зокрема, послуги щодо сприяння незалежній професійній діяльності, які платник податків отримує від інших фізичних осіб за цивільно-правовими договорами. При цьому умови оподаткування, зокрема, ставка податку на дохід від незалежної професійної діяльності, не повинні бути менш сприятливими, ніж встановлені для фізичних осіб-підприємців. Цього можливо досягти, зокрема, й шляхом оптимізації існуючого спеціального податкового режиму «спрощена система оподаткування»).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20130401#n16.
2. Теремецький В.І. Спеціальні податкові режими в Україні: адміністративно-правовий аспект. Право і Безпека. 2011. № 5 (42). С. 106–111.
3. А. Слюсар. Нормативно-правові засади застосування спеціальних податкових режимів: новації Податкового кодексу. http://visnyk.academy.gov.ua/ wp-content/uploads/2013/11/2012-3-18.pdf.
4. Семенова Н.Н. Особенности налогообложения доходов физическихлиц в странах Европейского союза. URL: http://www.vectoreconomy.ru/images/publications/2016/5/Taxes/Semenova_Morozova.pdf.
5. Einkommensteuergesetz. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ estg/EStG.pdf.
6. Собственное дело через свободную профессию. URL:http://www.web-globus.de/articles/ponjatie_svobodnoj_professii.
7. В. Дудник. Что полезно знать о свободных профессиях в Германии. URL: https://zagranportal.ru/germaniya/rabota/svobodnye-professii-v-germanii.html.
8. Свободные профессии в Германии.URL: https://lifeistgut.com/svobodnye-professii-v-germanii/.
9. Світовий досвід оподаткування: Франція. URL:https://tax.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/fransia/.
10. Définitionde LIBÉRAL.URL: http://www.cnrtl.fr/lexicographie/lib%C3%A9ral.
11. Directive européenne relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles, n°2005/36/CE, 43. URL: https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2005:255:0022:0142:fr:PDF.
12. Professionsliberales 2009 - 2010. EditionsFrancisLefebvre, Levallois. 198 p.
13. LOI № 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allégementd esdémarchesadministratives. . URL: https://www.legifrance.gouv.fr/loda/article_lc/LEGIARTI000025555060/.

14. LOI № 66-879 du 29 novembre 1966 relativeaux JO 30-11-1966. P. 10451–10453. URL: www.legifrance.gouv.fr.
15. LOI № 90-1258 du 31 1990 relative l'ex ercice sous formede des profession sunsta letitreest. URL: www.legifrance.gouv.fr.
16. Водолагин С.В. Свободные профессии как социальный институт и объект правового регулирования. URL: https://wiselawyer.ru/poleznoe/60355-svobodnye-professii-socialnyj-institut-obekt-pravovogo-regulirovaniya.
17. Competition in Professional Services URL: http://ec.europa.eu/competition/ sectors/professional_services/studies/prof_services_ihs_part_1.pdf.
18. Economic impact of regulation in the field of liberal professions in different Member States. URL:http://ec.europa.eu/competition/sectors/professional_services/studies/prof_services_ihs_part_1.pdf.
19. Your Europe. URL: http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/lithuania/self-employed_en.htm.