

УДК 34.096

DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.10.21>**Антон Лоянич,**

студент магістратури

факультету соціології та права

Національного технічного університету України

«Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»

## ПРОБЛЕМАТИКА РОЗМЕЖУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ В ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

Статтю присвячено питанню юридичних статусів фізичної особи та відповідному розподіленню прав та обов'язків, які передбачені юридичними статусами фізичної особи та фізичної особи-підприємця. З огляду на наділення фізичної особи цивільними правами розпоряджатися майном та реалізувати власний потенціал задля задоволення власних потреб та інтересів, а також вести підприємницьку діяльність, фізична особа має право набувати юридичний статус фізичної особи-підприємця. Однак набуття такого юридичного статусу не перешкоджає фізичній особі здійснювати цивільні права та разом із цим вести підприємницьку діяльність як фізична особа-підприємець. Передбачається, що правочини, вчинені у різних юридичних статусах, не є рівнозначними та мають різну мету, спрямовані на досягнення різних результатів та цілей. Однак на тепер законодавством не встановлено порядку або ж правового механізму, який за певними ознаками однозначно розмежує правочини, вчинені у юридичних статусах фізичної особи та фізичної особи-підприємства, що за певних обставин призводить до неможливості беззаперечно встановити юридичний статус та визначити обсяг зобов'язань, які виникають у зв'язку із вчиненням правочинів, зокрема, у податкових правовідносинах.

Так, законодавством передбачається, що правочини, пов'язані з веденням підприємницької діяльності, отриманням у власність, відчуженням рухомого та нерухомого майна, отриманням доходу, передбачають виникнення у відповідних суб'єктів зобов'язань зі сплати податків та зборів. Відповідно до Податкового кодексу України на платників податків, залежно від їхнього юридичного статусу, системи оподаткування та характеру правочину, покладаються різні податкові зобов'язання. Таким чином, під час реалізації цивільних прав фізичною особою, яка одночасно є зареєстрованою як фізична особа-підприємець, можуть справлятися різні податки стосовно фізичної особи-підприємця. Контролюючим органом під час проведення перевірки щодо правильності обліку та сплати обов'язкових податків можуть бути визначені певні правочини, які вчинені в юридичному статусі фізичної особи, як такі, що вчинені фізичною особою-підприємцем у порядку ведення підприємницької діяльності, та у зв'язку з цим покласти на особу додаткові податкові зобов'язання. З урахуванням відсутності законодавчо встановленого механізму розмежування юридичних статусів фізичної особи, у яких вчиняються правочини, контролюючі органи самостійно здійснюють оцінку та переоцінку таких ознак з огляду на суб'єктивне розуміння норм права та правовідносин, а відсутність загального правового механізму призводить до порушення як прав платників податків, так і інтересів держави.

**Ключові слова:** фізична особа, фізична особа-підприємець, розмежування юридичних статусів, платник податків, податкові зобов'язання.

**Постановка проблеми.** Українським законодавством загалом закріплюється три види юридичного статусу фізичної особи – фізична особа як така, фізична-особа підприємця та самозайнята особа. Для кожного з цих статусів передбачається певна мета їх використання, та деякі питання щодо реалізації прав людиною, яка одночасно перебуває у декількох юридичних статусах, не є визначеними, що породжує спірні ситуації та стан юридичної невизначеності у здійсненні особами конституційних, цивільних, господарських та інших прав, потенційного та реаль-

ного порушення прав та законних інтересів таких осіб.

Актуальність даної теми наразі не є вичерпаною з огляду на наявність проблематики, що описується у даній статті, та не усунення по цей день неврегульованості способів розрізнення юридичних статусів фізичної особи та не встановлення законами ознак щодо здійснення діяльності у тому чи іншому статусі фізичної особи. Нині усе ще існує достатня кількість спорів щодо тлумачення тих чи інших правочинів з приводу статусу вчинення таких правочинів та застосування наслідків.

**Метою статті** є визначення та дослідження проблематики розмежування та визначення юридичних статусів фізичної особи у відносинах, а також аналіз позиції, яка нині існує з даного питання.

**Аналіз досліджень та постановка проблеми.** Питання юридичного (правового) статусу фізичної особи та розмежування даних статусів розглядали у своїх роботах І.М. Бутков, О.В. Дем'яненко, Р. Майданик, які, виходячи з легального та доктринального тлумачення законодавства та наукової правничої літератури, зазначали, що «у господарських відносинах фізичні особи-підприємці беруть участь перш за все як підприємці, а не як фізичні особи» та що стосовно юридичних статусів, у яких вчиняються правочини, «відмежування необхідно вбачати в такому понятті, як ціль вчинення даного правочину <...>, <...> за такою ознакою, як систематичність підприємницької діяльності, яку уподібнюють до постійності, регулярності, професійності роботи», а такі висновки насамперед варто брати до уваги як напрям та належний спосіб розмежування юридичних статусів фізичної особи у правовідносинах, що має неабияке значення у дослідженні за темою даної статті.

**Виклад основного матеріалу.** Юридичний статус людини як фізичної особи є базовим, безумовним та всеосяжним щодо інших юридичних статусів, надається з моменту народження людини та пов'язаний з одночасним набуттям цивільної правосдатності. Фізична особа наділена всім обсягом прав та свобод відповідно до міжнародних актів, національного законодавства, Основного Закону – Конституції – та інших законів.

За Основним законом за особою закріплюється перелік прав, якими фізична особа володіє та відповідно до яких провадить життєдіяльність, задовольняє потреби та реалізує власні інтереси.

До розширеного переліку прав, викладених в Основному Законі стосовно базового закріпленого Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод та Протоколів до Конвенції, можливо віднести, зокрема, право особи на ведення підприємницької діяльності, що не заборонена законом.

Держава, реалізуючи власні обов'язки, кореспондовані з правами людини та громадянина, наділена правом видавати акти, що регулюють та встановлюють порядок реалізації особами їхніх прав, у тому числі щодо способу та порядку ведення підприємницької діяльності, користування майном та результатами інтелектуальної та творчої діяльності, реалізації власних навичок та знань.

З метою реалізації власних інтересів та задоволення потреб особа наділена правами вести будь-яку діяльність, що не заборонена законом, яка може виражатися у будь-який спосіб, у тому числі та невиключно – ведення підприємницької, творчої, викладацької, наукової, просвітницької діяльності.

Окремо можливо виділити види діяльності, що являють собою виконання функцій держави у визначених випадках та у встановлений спосіб.

Держава в особі законодавчого органу та органів виконавчої влади в рамках власних повноважень здійснює регулювання та встановлення порядку та способу реалізації прав осіб.

Законодавством передбачено для особи можливість здійснювати підприємницьку діяльність особисто шляхом реєстрації як фізична особа-підприємець, а ведення незалежної професійної діяльності пов'язано з обов'язком стати на облік в податковому органі як самозайнята особа.

Так, відповідно до Господарського кодексу для здійснення господарської діяльності фізична особа має бути зареєстрована як фізична особа-підприємець у порядку, встановленому Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань».

Статус фізичної особи-підприємця ставить особу в один ряд, як суб'єкта підприємницької діяльності, з юридичними особами, однак наявні відмінності не дають повною мірою поставити знак рівності між даними типами осіб.

Отримуючи статус фізичної особи-підприємця, фізична особа не створює цим незалежного самостійного суб'єкта, а таку реєстрацію, в певному неформальному виразі, можливо порівняти з отриманням дозволу, на підставі якого діяльність особи визначається як підприємницька; така діяльність безпосередньо особою визначається як підприємницька та як така, що відмежовується, така, що не пов'язана з реалізацією цивільних прав та інтересів особи як людини – фізичної особи, не суб'єкта підприємницької діяльності.

Так, фізична особа може здійснювати різні дії, що полягатимуть у реалізації прав власності на певне майно або об'єкти права інтелектуальної власності у формі права розпорядження власним майном як фізична особа, що не здійснює таку діяльність як підприємницьку, так і як підприємець, що веде підприємницьку діяльність із метою отримання прибутку шляхом

купівлі-продажу або ж надання у користування певних об'єктів.

Використання різних юридичних статусів для вчинення юридично значимих дій, за задумкою законодавців, має на меті встановлення змісту певних дій, що дають змогу у тих чи інших випадках застосовувати належне регулювання та не досліджувати юридичний та економічний зміст правочинів для визначення їх мети та результату.

Вказану вище позицію можливо беззаперечно брати до уваги лише з теоретичної точки зору, але у практичному застосуванні з'являється коло дискусійних питань.

Для вказаних видів юридичного статусу виокремлені свої цілі та особливості щодо здійснення їх діяльності та регулювання, особливо що стосується податкових правовідносин та обов'язку зі сплати податків та зборів, передбачених законодавством України.

Однак, у результаті формування усталеного способу застосування законодавства з наведених питань, та незважаючи на таке врегулювання законодавство має досить багато прогалин, що створюють проблему юридичної невизначеності під час реалізації прав та виконання обов'язків.

Зокрема, виникають питання щодо оподаткування операцій та визначення статусу, в якому особа вчиняє правочини, звернення стягнення на майно, використання активів та інші дії з такими об'єктами.

Так, у реалізації права власності законодавством України ФОП та самозайнята особа не є суб'єктами права власності, тобто особами, що можуть бути власниками майна. Відповідно до Цивільного кодексу України та Господарського кодексу України фізична особа-підприємець відповідає за зобов'язаннями всім належним йому майном. Майно фізичної особи-підприємця невіддільне від майна фізичної особи незалежно від використання в господарській діяльності (а фактично будь-яке майно може бути використане для ведення підприємницької діяльності). Фізичною особою-підприємцем не ведеться баланс, і не виникає формально відділеної особи, адже фізична особа є неподільною за своєю суттю, а розподілення на юридичні статуси не породжує наслідків.

Однією з проблем, що впливає з неподільності майна, є використання майна для потреб підприємницької діяльності та подальші дії з цим майном, а зокрема, й ставлення контролюючого органу до операцій під час перевірки на предмет оподаткування.

Будь-яке майно, що набувається у власність для потреб підприємницької діяльності, купується/отримується фізичною особою і не може бути віднесено до фізичної особи-підпри-

ємця (у зв'язку з відсутністю окремих балансів та неподільності майна фізичної особи та фізичної особи-підприємця), що призводить до неможливості вираховувати амортизацію основних засобів виробництва, а також до виникнення колізійних питань у разі продажу такого майна, особливо коли це стосується нерухомості та транспортних засобів.

Підходячи до основного змісту проблематики видів юридичного статусу фізичної особи, варто звернути особливу увагу на питання розрізнення юридичного статусу, у якому вчиняється правочин фізичною особою, що найбільш спірним та дискусійним виявилось у податкових правовідносинах із питань, пов'язаних із належним справлянням платежів, визначенням системи оподаткування та виникненням зобов'язань щодо сплати тих чи інших податків. В інших правовідносинах питання визначення юридичного статусу фізичної особи не набуло поширення.

Дане питання, на думку автора, постало гостріше перед підприємцями у зв'язку з уведенням спрощеної системи оподаткування – єдиного податку 1-3 груп та встановлення лімітів відповідно до п. 291.5 Податкового кодексу України, а найпоширеніше – пп. 291.5.3 Податкового кодексу України, у зв'язку з обмеженням площ земельних ділянок, нерухомості житлового та нежитлового призначення, які можуть надаватися в оренду фізичними особами-підприємцями – платниками єдиного податку, та сумісні з перебуванням на спрощеній системі оподаткування.

Відповідно до пп. 291.5.3. Податкового кодексу України не можуть бути платниками єдиного податку фізичні особи - підприємці, які надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлові приміщення та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 100 квадратних метрів, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 квадратних метрів.

Так, із часу встановлення обмежень щодо перебування на спрощеній системі оподаткування єдиним податком 1-3 груп підприємцями провадилася діяльність із надання в оренду власного або орендованого нерухомого майна у статусі фізичної особи-підприємця до встановлених лімітів за площею, що одночасно може надаватися в оренду, а у разі досягнення або наближення до лімітів інша нерухомість починає надаватися в оренду особою в статусі фізичної особи зі сплатою податку на доходи фізичних осіб, а з уведенням військового збору – також і військового збору.

Фактично ж особою у юридичному статусі фізичної особи здійснюється розпорядження та користування майном відповідно до Цивільного законодавства та сплачуються належні платежі, що не суперечить закону та не може бути обмежено. Одночасно ж особою у юридичному статусі фізичної особи-підприємця ведеться підприємницька діяльність у формі надання в оренду належного нерухомого майна з перебуванням на спрощеній системі оподаткування з дотриманням фізичною особою-підприємцем відповідних умов. Здійснення своїх цивільних прав щодо належного майна фізичною особою, що також зареєстрована як фізична особа-підприємець, не може бути вужчим, ніж без такої реєстрації, а здійснення будь-яких дій щодо власного майна, які можуть принести дохід, не можуть вважатися підприємницькими та бути безумовно віднесеними саме до ведення підприємницької діяльності.

Так, у разі перевищення вказаних граничних показників фізична особа-підприємець знімається з обліку як платник єдиного податку, сплачує 15 % від суми операції, що перевищила ліміти, встановлені вказаним пунктом, а всі подальші операції обліковуються як такі, що здійснені на загальній системі оподаткування.

Таким чином, маючи у власності або користуванні майно, що площею перевищує зазначені ліміти, та маючи намір здавати в оренду, на поширену думку податкових органів, особа має вибирати, яким чином та у якому статусі здійснювати таку діяльність: чи у статусі фізичної особи, чи фізичної особи-підприємця. Адже, як не передбачається, а мається на меті, особа сплачує податки у рівному обсязі та не може зменшувати навантаження, здійснюючи одні й ті самі правочини у різних статусах, коли на меті – однакова суть правочину.

З формальної точки зору та виходячи з аналізу обставин, можливо зробити висновок про відсутність у таких діях жодних порушень, адже законодавством безпосередньо не встановлено заборони на вчинення таких дій, а така заборона, а саме щодо зобов'язання вчиняти дії в одному юридичному статусі, а не в іншому, якщо для іншого встановлено таке право, могла б спричинити необґрунтоване втручання в мирне володіння майном власника.

Також варто окремо виділити, що зарахування площ нерухомого майна, яке надається в оренду, під час підрахунку для визначення та встановлення факту відповідності умовам перебування на спрощеній системі оподаткування не встановлено законодавством або ж іншими нормативно-правовими актами

загальної дії. Рішення ж, що приймаються контролюючим органом, на який покладено здійснення контролю за сплатою податків та справлянням платежів, у питаннях, які не врегульовані законодавством, ґрунтуються лише на власному розумінні сутності та наслідків певних правочинів чи діяльності платників податків.

Однак визначати юридичний статус особи, якою вчиняються певні дії та правочини, також можуть, незважаючи на юридичний статус особи, у якому фактично здійснено певні дії чи правочини, тобто вчинити перегляд даної об'єктивної дійсності з огляду на суб'єктивне тлумачення сутності дій чи правочинів. У таких випадках праильно чи помилково контролюючими органами може бути зроблено висновки, які суперечать приписам цивільного та господарського законодавства та підміняють законну мету, яка закладена в правочині, та юридичні наслідки, а результатом (наслідком) такої підміни є виникнення або ж покладання на суб'єкта інших обов'язків, ніж передбачено для суб'єктів у разі вчинення законних дій у межах реалізації їхніх законних прав та інтересів.

Як приклад можна навести адміністративну справу № 160/4130/19 за позовом фізичної особи до Головного управління Державної податкової служби України про визнання протиправним та скасування податкових повідомлень-рішень, скасування рішення про застосування штрафних санкцій, скасування вимоги.

Відповідно до мотивувальної частини судового рішення Дніпровського окружного адміністративного суду від 18.07.2019 року у вказаній справі (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/83348948>) судом встановлено, що під час проведення податкової перевірки контролюючий орган помилково зробив висновок щодо реалізації майна три та більше рази протягом року, тим самим порахувавши її систематичною і, отже, підприємницькою діяльністю, що мало наслідком виникнення обов'язку з оподаткування за ставкою 18 % як фізичної особи-підприємця, а також зі ставкою податку на додану вартість. Також зроблено помилковий висновок про ведення фізичною особою-підприємцем видів діяльності, що не зазначені у реєстрі платників єдиного податку, – «купівля-продаж власного нерухомого майна», з урахуванням, що особа також зареєстрована як фізична особа-підприємець та провадить діяльність, перебуваючи на спрощеній системі оподаткування.

Так, позивачем здійснено відчуження нерухомого майна три та більше разів про-



тягом одного звітнього року, а підставою для прийняття оскаржуваних рішень був висновок контролюючого органу про те, що за період, який перевірявся, позивачем, який укладав договори купівлі-продажу об'єктів нерухомості, з огляду на систематичність, здійснювалася підприємницька діяльність з метою отримання доходу, тобто позивач діяв як фізична особа-підприємець, а не фізична особа, що мало наслідком виникнення обов'язку переходу на загальну систему оподаткування у зв'язку з невідповідністю умовам перебування на спрощеній системі оподаткування та сплати податку з доходів фізичних осіб, податку на додану вартість, єдиного податку та ін.

Під час розгляду справи судом зроблено висновки, що за своїм значенням можливо брати за позицію щодо ознак для визначення дійсного юридичного статусу фізичної особи у правовідносинах, а саме: 1) відповідно до договорів правочин вчинено саме фізичною особою, яка є власником майна, а не фізичною особою-підприємцем, що підтверджує отримання особою доходів, які не пов'язані з веденням підприємницької діяльності, 2) майно не використовувалось в межах вибраних видів підприємницької діяльності, 3) розрахунки здійснено за банківським рахунком фізичної особи, а не фізичної особи-підприємця.

Також у відповідному рішенні суд затвердив таку правову позицію, що наявність у особи юридичного статусу фізичної особи-підприємця жодним чином не може бути обмеженням будь-яких прав фізичної особи, які ґрунтуються на її цивільному праві та обов'язі дієздатності, а, перебуваючи у юридичному статусі фізичної особи-підприємця – суб'єкта підприємницької діяльності, людина може здійснювати цивільні та договірні права та обов'язки від свого імені у юридичному статусі фізичної особи.

Таким чином, при провадженні фізичною особою-підприємцем підприємницької діяльності та аналізі такої діяльності контролюючими органами необхідно чітко та обґрунтовано відмежовувати відносини, у яких особа діє у юридичному статусі фізичної особи-підприємця, а у яких – як фізична особа, як суб'єкт цивільних правовідносин.

З урахуванням принаймні викладених вище висновків можливо визначити, що за правовою позицією суду певні правочини не можуть бути визначені як такі, що здійснюються фізичною особою-підприємцем, і одночасно як такі, що не відповідають зареєстрованим видам діяльності, не визначені як основні види провадженої діяльності. Подібні випадки можуть також свідчити

про вчинення правочинів, що не пов'язані з провадженням особою підприємницької діяльності, а є такими, що дійсно вчинені особою в зазначеному юридичному статусі фізичної особи.

Однак навіть описана вище позиція суду, на думку автора статті, не є достатньою для застосування та має певні недоліки. Визначаючи елементи, які мають значення для встановлення юридичного статусу особи, у якому вчиняються правочини, та розмежування дій, які вчиняються однією особою у різних юридичних статусах, суд вдається до формалізації, яка не є виправданою та доцільною, у частині акцентування уваги на відсутності у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських об'єднань зазначення у фізичної особи-підприємця кодів КВЕД, які б включали діяльність з реалізації власного нерухомого майна. Так, наявність або відсутність у Реєстрі кодів КВЕД не свідчить, що особа веде всі види діяльності, коди яких містяться у відомостях щодо особи, або не здійснює або не має права здійснювати види діяльності, коди КВЕД яких не зазначені у Реєстрі.

Статтею 43 Господарського кодексу України встановлюється свобода підприємства, яка виражається у праві підприємців самостійно вести будь-яку діяльність, яка не заборонена законом. Тобто законодавчо встановлюється, що обмеження у праві вести діяльність може ґрунтуватися лише на законній забороні на ведення діяльності як такої, а відсутність зазначення коду КВЕД у відомостях щодо особи у Реєстрі не створює обмеження та не забороняє особі вести таку діяльність.

Таким чином, зазначення або не зазначення коду КВЕД у відомостях щодо особи не є об'єктивним та беззаперечним критерієм у визначенні змісту правочину та юридичного статусу особи, яка такий правочин вчиняє.

І.М. Бутко у своїй праці «Щодо визначення поняття «правовий статус фізичної особи-підприємця» зазначає, що «відмежування необхідно вбачати в такому понятті, як ціль вчинення даного правочину, тобто якщо виникає спір щодо суб'єкта, який придбав товар, тобто або як споживач, або як підприємець, то його вирішення лежить у площині з'ясування характеру обліку, наступної поетапної реалізації отриманого чи передбаченого правового результату. Те саме необхідно робити й у складніших ситуаціях, тобто при придбанні товарів чи послуг, які наділені властивістю подвійного призначення, тобто як для власного споживання, так і для підприємницької діяльності. Розмежування

відбувається за такою ознакою, як систематичність підприємницької діяльності, яку уподібнюють до постійності, регулярності, професійності роботи» [6, с. 74].

Нині законодавством жодним чином не визначено критеріїв щодо розмежування юридичних статусів фізичних осіб у спірних правовідносинах, а також жодним чином не врегульовано коло визначених питань у таких правовідносинах, і тому тлумачення та оцінка дій суб'єктів правовідносин, у тому числі податкових правовідносин, здійснюється контролюючими органами в межах реалізації покладених на них функцій та для визначення належного способу здійснення прав та обов'язків суб'єктами.

Податковим кодексом України встановлено механізм та порядок надання роз'яснень, у тому числі персоналізованих актів індивідуальної дії з урахуванням наданих для розгляду умов та обставин, що мають рекомендаційно-імперативний характер, а саме надання контролюючими органами індивідуальних та узагальнюючих податкових консультацій.

Передбачається та припускається, що механізм надання податкових консультацій дозволить визначити межі та порядок здійснення певних обов'язків, щодо яких звертається платник податків у разі, якщо для правильного та належного виконання необхідна така консультація. Щодо окремих та найчастіших питань передбачено можливість надання узагальнюючої податкової консультації, що, на відміну від індивідуальних, визначає загальний характер вчинення певних дій із певних питань. Однак цей механізм за своєю суттю є досить недосконалим, а у деяких випадках намагається не лише роз'яснити платникам податків належний спосіб поведінки, а й замінити висновками законодавство або ж заповнити прогалини.

Так, із питань щодо права осіб здійснювати однакову діяльність одночасно у двох юридичних статусах також видано декілька індивідуальних податкових консультацій, наприклад: № 3463/Т/99-99-13-01-02-14/ІПК від 08.08.2018 р. та № 217/П/99-99-13-01-02-14/ІПК від 21.01.2019 р. Такі індивідуальні податкові консультації можуть застосовуватись лише особами, яким надано таку податкову консультацію, але на неї не можуть посилатись інші особи для обґрунтування власних дій.

Окремо діє Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс Інформаційно-довідкового департаменту Державної податкової служби України (<http://zir.sfs.gov.ua/>), у якому з інформаційною метою створено збірник консультацій.

Однак внесення визначеності для конкретних осіб шляхом надання індивідуальних податкових консультацій індивідуальної дії є не досить дієвим засобом для усунення прогалин та юридичної невизначеності, адже такі податкові консультації є лише результатом викладення позиції окремих структурних підрозділів контролюючого органу в особі їх посадовців, яка ґрунтується на суб'єктивному розумінні та тлумаченні норм законодавства та належного способу здійснення певних прав та обов'язків. Існування вказаної вище проблеми щодо врегулювання державними органами питань підтверджується висновками судів.

Зокрема, Харківським окружним адміністративним судом у Постанові від 30.09.2013 року у справі № 820/7917/13-а (<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/34048824>) резюмується, що із системного аналізу положень Податкового кодексу України виходить, що, надаючи податкову консультацію, контролюючий орган зобов'язаний «дати тлумачення (висловити власне розуміння) всіх норм законодавства, що присвячені регулюванню та регламентуванню поставленого особою, яка звертається за консультацією, питання, та виходячи з наданих контролюючим органам податкових консультацій можливо відмітити, що у спірних правовідносинах контролюючий «орган не надав консультацію з поставленого питання, а лише доповнив норми права власним твердженням без нормативного обґрунтування».

Також, важливо зазначити, що в Україні, незважаючи на відсутність прецедентної системи права, рішення та висновки, видані та встановлені судом, набувають статусу неформального джерела права та застосовуються для тлумачення законодавства і врегульовують певні спірні правовідносини заздалегідь.

#### **Висновки.**

З урахуванням викладеного вище можна зазначити таке. Натепер господарська діяльність фізичних осіб у юридичному статусі фізичної особи-підприємця набула неабиякого поширення, що свідчить про значну активну участь населення в економічній діяльності держави. Однак значна зайнятість населення у підприємницькій діяльності не зменшує прав та обсягів як за кількісним, так і за якісним значенням цивільних правовідносин осіб у юридичному статусі фізичної особи. Таким чином, навіть більшого значення, ніж раніше, набуває питання остаточного визначення юридичних статусів фізичної особи та характерних рис діяльності у таких юридичних статусах.

Юридичний статус фізичної особи-підприємця є значною мірою гібридною формою прав та обов'язків фізичної особи і юридичної особи, адже, перебуваючи у юридичному статусі фізичної особи-підприємця, людина має повний обсяг конституційних та цивільних прав як фізична особа і керується у своїй діяльності Господарським кодексом України та іншими актами щодо порядку господарської діяльності як суб'єкт господарювання, що наближає її до юридичної особи.

Так, здійснюючи цивільні права фізичної особи та ведучи господарську діяльність як фізична особа-підприємець, фізична особа може вчиняти дії, які за змістом та у певних випадках можуть бути сприйняті як підприємницька діяльність, що, у свою чергу, може потягти за собою покладання додаткових обов'язків, у тому числі – зі сплати податків, та накладання відповідних стягнень. Задля уникнення спірних ситуацій та зменшення кількості незаконних та необґрунтованих рішень контролюючих органів необхідний дієвий механізм для беззаперечного розмежування юридичних статусів, у яких вчиняється певний правочин відповідного правильного визначення обсягу зобов'язань. Але натепер такий правовий механізм відсутній, а для врегулювання даного кола питань контролюючими органами та судами, які вирішують питання обґрунтованості та законності рішень, у яких зроблено висновки про дійсний юридичний статус особи у певних правочинах, виносяться акти, інформаційні роз'яснення або висновки.

Вказані вище акти, роз'яснення або висновки можуть застосовуватись для вирішення спірних ситуацій та зменшують обсяг прогалин у правовому регулюванні, але мають певні недоліки, такі як необ'єктивність та власне необґрунтоване розуміння норм права або значна формалізованість, що не узгоджується повною мірою із законодавством та не встановлює бажаного та повного механізму розмежування юридичних статусів.

З урахуванням викладеного вище можливо підсумувати, що дане питання є актуальним та потребує подальшого дослідження як з боку теоретичної правової науки, так

і з урахуванням правовідносин, що склалися, та підходів, до яких вдаються для вирішення конкретних питань у разі потреби.

#### Список використаних джерел:

1. Бутков І. М. Щодо визначення поняття «правовий статус фізичної особи-підприємця». *Форум права*. 2013. № 3. С. 70–76.
2. Дем'яненко О.В. Статус фізичної особи-підприємця: проблеми застосування законодавства. *Роз'яснення Міністерства Юстиції України* від 14.01.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0012323-11#Text> (дата звернення: 16.09.2020).
3. Конституція України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1996. № 30. Ст. 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 16.09.2020).
4. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_004#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004#Text) (дата звернення: 16.09.2020).
5. Податковий кодекс України (*Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 16.09.2020).
6. Цивільний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2003. №№ 40-44. Ст. 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 16.09.2020).
7. Господарський кодекс України (*Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2003, № 18, № 19-20, № 21-22, ст. 144). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 16.09.2020).
8. Кравчук О. Три види правового статусу фізичної особи. *Вісник Національного технічного університету України "Київський політехнічний інститут". Політологія. Соціологія. Право* : зб. наук. Праць. 2017. № 1/2 (33/34). С. 193-199. URL: <http://afgp.kpi.ua/wp-content/uploads/2017/10/Kravchuk-Try-statusy.pdf>. (дата звернення: 16.09.2020).
9. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/> (дата звернення: 16.09.2020).
10. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс. URL: <http://zir.sfs.gov.ua/> (дата звернення: 16.09.2020).

#### Anton Loianych. Challenges of delimitating activities of physical entities in tax relations

*The article is dedicated to the issues of legal status of an individual and the distribution of rights and obligations, which are endowed with the legal status of a individual and individual-entrepreneur. Given the endowment of a individual with civil rights to dispose property and realize their own potential to fulfill their own needs and interests, as well as doing business, an individual has the right to acquire the legal status of an individual-entrepreneur. However, the acquisition of such legal status does not prevent an individual from exercising civil rights and at the same time conducting business activities acting as an individual-entrepreneur. It is assumed that transactions made in different legal statuses are not equivalent and have different purposes and are committed to achieve different results. However, as of today, the legislation does not establish a procedure or legal mechanism that on certain grounds unambiguously differentiate transactions*

*committed in the legal status of an individual and an individual-entrepreneur, which in certain circumstances makes it impossible to unequivocally establish legal status and determine the amount of obligations which arise in connection with the commission of transactions, as it is in tax relations.*

*The legislation stipulates that transactions related to business activities, acquisition of property, alienation of movable and immovable property, income provide for the emergence of relevant entities obligations to pay taxes and fees. According to the Tax Code of Ukraine, taxpayers are subjects of different tax obligations, depending on their legal status, taxation system and the essence of the transaction. Thus, during the exercise of civil rights by an individual who is also registered as a natural person-entrepreneur, different taxes may be levied on an individual-entrepreneur. When controlling the correctness of accounting and payment of mandatory taxes, the controlling body may determine certain transactions committed in the legal status of a individual, as those committed by an individual-entrepreneur while carrying out business activities, and in connection with which impose additional tax liabilities on the person. Given the lack of a legally established mechanism for differentiations the legal status of individuals in which transactions are made, regulatory authorities independently assess and reassess such features in view of the subjective understanding of law and relations, and the lack of a common legal mechanism leads to violations of rights as taxpayers, and the interests of the state.*

**Key words:** individual, individual-entrepreneur, differentiation of legal statuses, taxpayer, tax liabilities.