

До спеціалізованої вченої ради Д 27.855.02
Університету Державної фіскальної служби України
08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. Садова, 55

ВІДГУК

офіційного опонента
на дисертацію Іванової Софії Сергіївни на тему
«Податково-правовий статус самозайнятих осіб в Україні»,
на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук
за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

Актуальність теми дослідження. Останнім часом в Україні відбуваються процеси, спрямовані на суттєву зміну законодавства з метою приведення його у відповідність до міжнародних вимог. При цьому правове регулювання діяльності самозайнятих осіб при виконанні ними обов'язків, покладених податковим законодавством, потребує особливої уваги як з боку законодавця, так і з боку інших суб'єктів через появу нових конструкцій, засобів впливу тощо. Регулювання діяльності самозайнятих осіб починається із закріплення термінологічного апарату і сукупності прав та обов'язків, що лежать в основі їх правового статусу. Наразі в Податковому кодексі України та інших джерелах податкового законодавства можна зустріти конструкції, що не дозволяють у найбільш ефективний спосіб виконувати цими учасниками податкових відносин свої обов'язки. Така ситуація потребує комплексного теоретико-прикладного вирішення.

До кола самозайнятих відносяться особи, що можуть бути фізичними особами-підприємцями або здійснювати незалежну професійну діяльність. Багато в чому надання такої можливості обумовлює специфічний правовий статус даної категорії учасників податкових відносин. При цьому наразі коло осіб, що займається незалежною професійною діяльністю не можна назвати однорідним через застосування до одних різновидів такої діяльності імперативної вимоги щодо обов'язкової реєстрації осіб у якості самозайнятих, тоді як інші різновиди подібної реєстрації не передбачають.

Такий підхід не дозволяє говорити про однорідність правового статусу самозайнятих осіб, що на практиці викликає проблеми реалізації процедур оподаткування цих осіб та здійснення податкового контролю. Аналізуючи податкове законодавство дисертант слушно наголошує, що правове регулювання правового статусу самозайнятих осіб залишилося недоопрацьованим, що ускладнює діяльність як владних, так і зобов'язаних суб'єктів. Враховуючи особливу роль самозайнятих осіб, яка обумовлюється можливістю покладання на них як обов'язку з оподаткування власних доходів, так і обов'язку з контролю за сплатою податків іншими особами, необхідно чітко визначити критерії віднесення осіб до кола самозайнятих та врегулювати питання щодо реєстрації всіх їх різновидів.

Прийняття Податкового кодексу України мало на меті, зокрема, кодифікацію значної кількості нормативно-правових актів, що регулювали податкові відносини до 1 січня 2011 року. Проте положення нового Кодексу поставили перед наукою та практикою низку питань, які не набули свого остаточного вирішення у межах зазначеного нормативно-правового акту. Намагання законодавця швидко прийняти у 2010 році Податковий кодекс спричинило початкову недосконалість законодавчих формулювань та те, що з моменту прийняття даного акту до нього постійно вносяться зміни і доповнення. Як приклад системного реформування податкового законодавства, можна навести зміни, які були проведені в грудні 2014 року. Треба зазначити, що такі зміни торкнулися і оподаткування самозайнятих осіб.

Запропоновані нововведення не дали однозначних відповідей на проблемні питання досліджуваної сфери оподаткування, а в деяких випадках, взагалі сприяли ускладненню розуміння цільової спрямованості норм, закріплених у податковому законодавстві. Зрозуміло, що для держави основною метою є акумулювання у публічних фондах коштів в достатніх обсягах та у чітко встановлені строки для здійснення основних її функцій. Таке акумулювання може відбуватися як в межах класичної схеми

виконання податкового обов'язку, відповідно до якої такий обов'язок виконується безпосередньо платником податків, так і з виходом за межі такої схеми, коли певні обов'язки платника податків перекладаються вже на іншу особу, яка або виступає її представником перед владним суб'єктом сфери оподаткування, або сприяє сплаті податків, що часто відбувається в результаті виконання самозайнятими особами своїх обов'язків. При цьому особливості правового статусу самозайнятих осіб як учасників податкових відносин у комплексному вигляді висвітлені вперше, що підтверджує актуальність теми дисертаційного дослідження Іванової С. С.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, та їх достовірність. У дисертації до дослідження податково-правового статусу самозайнятих осіб застосовується низка загальнонаукових та спеціально-правових методів дослідження, використання яких дозволило досягти поставленої мети й забезпечити наукову достовірність та чіткість отриманих теоретичних результатів. Усі методи були застосовані у взаємозв'язку, що в кінцевому підсумку сприяло всебічності, повноті й об'єктивності наукових висновків.

Теоретичну основу загальної методології наукового дослідження формують, зокрема, такі наукові методи дослідження: системного аналізу, логіко-семантичний метод, системно-структурний метод, системно-функціональний метод, діалектичний метод, методи інтегрального аналізу і синтезу. Особливо слід підкреслити важливість відображення у роботі методів порівняльного правознавства, які дозволили дисертанту сформулювати висновки спираючись, у тому числі, на узагальнення зарубіжного досвіду правового регулювання відносин, що виникають з приводу оподаткування самозайнятих осіб та їх у часті в оподаткуванні інших учасників податкових відносин, та його порівняння з українським податковим законодавством.

Застосування системи методів правового дослідження у своїй сукупності відображає високий рівень обізнаності дисертанта у питаннях, які

ним досліджуються, та комплексність підходу до аналізу нормативно-правових актів та літератури, присвяченої проблематиці правового регулювання діяльності самозайнятих осіб та їх оподаткування.

Використання зазначених методів дозволило дисертанту комплексно підійти до вирішення завдань, що ставились у роботі. Серед них особливо слід відмітити наступні завдання, вирішення яких потребує як фінансово-правова теорія, так і практика сьогодення: визначити специфіку правового статусу самозайнятих осіб та визначити можливість застосування ними податкових звільнень; охарактеризувати процедури позбавлення статусу окремих категорій самозайнятих осіб, диференціювати правовий статус певних різновидів самозайнятих осіб залежно від їх ролі в конкретних податкових правовідносинах; виявити характер впливу різного правового статусу платників податків один на одного та окреслити різні аспекти участі самозайнятих осіб у відносинах оподаткування; розробити механізми збільшення податкових надходжень від діяльності самозайнятих осіб; визначити принципові особливості незалежної професійної діяльності й диференціювати самозайнятих осіб за реєстраційною ознакою; з'ясувати різницю між загальним і спеціальним правовим статусом учасників податкових відносин й диференціювати податкову правосуб'єктність самозайнятих осіб, що сприяють сплаті податків, від платників податків, податкових агентів, контролюючих органів; визначити підстави та обмеження для набуття податково-правового статусу самозайнятих осіб.

Дисертант при підготовці своєї праці проаналізував значну кількість наукових публікацій та нормативно-правових актів, а саме: 205 джерел, в тому числі іноземних авторів, а також праць, присвячених аналізу проблематики діяльності самозайнятих осіб у суміжних галузях права, що демонструє комплексний підхід до з'ясування сутності правових понять та категорій, які досліджує автор у своїй роботі. Це також є додатковим свідченням глибинного осмислення та підтверджує аргументованість зроблених дисертантом висновків. Тому, викладені у праці наукові

положення та запропоновані дисертантом висновки і пропозиції мають високий рівень обґрунтованості, що забезпечує їх достовірність.

Дисертант належною мірою оприлюднив основний зміст свого дослідження. Основні наукові положення та висновки дисертації відображено у 10 публікаціях, з яких 5 статей (у тому числі 1 закордонна), надрукованих у наукових фахових виданнях, тези 5 доповідей на наукових та науково-практичних конференціях.

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Робота Іванової С. С. є самостійним науковим дослідженням, у якому відображені погляди автора на проблеми податково-правового регулювання, що виникають в процесі реалізації податкового обов'язку самозайнятими особами, а також при виконанні ними інших функцій, покладених податковим законодавством.

Автор аргументовано доводить, що податково-правовий статус окремих категорій самозайнятих осіб характеризується певною подвійністю, коли, з одного боку, вони мають реалізовувати власний податковий обов'язок, а з другого – сприяють правильній реалізації податкового обов'язку іншими фізичними особами при здійсненні окремих господарських операцій. При характеристиці динаміки реалізації податкового обов'язку наголошується на тому, що поява об'єкта оподаткування не є єдиною або обов'язковою підставою його виникнення. Власну позицію автор ґрунтовно аргументував можливістю застосування спеціальних податкових режимів в рамках яких передбачається фіксована ставка податку незалежно від наявності об'єкта оподаткування.

В роботі пропонується удосконалити нормативне закріплення порядку позбавлення статусу окремих категорій самозайнятих осіб шляхом диференціації підстав такого позбавлення за ознакою деліктності, що обумовлює наявність принципово різних процедур та диференціацію наслідків їх реалізації. Також заслуговує на позитивну оцінку характеристика відмінностей податкової правосуб'єктності осіб, що сприяють сплаті

податків, від правосуб'єктності платників податків, податкових агентів та контролюючих органів. Крім того, автор переконливо доводить важливість проведення політики підтримки самозайнятості населення. Це сприятиме підвищенню надходжень до бюджетів різних рівнів, що обумовлено вищою мотивацією та ефективністю роботи самозайнятої особи порівняно з роботою працівника за наймом.

Виходячи зі змісту, дисертація Іванової С. С. виконана на високому теоретико-методологічному рівні, містить обґрунтовані положення наукової новизни одержаних результатів і є самостійним завершеним науковим дослідженням. Суттєвим доробком є і те, що автором запропоновані відповідні зміни до податкового законодавства та спеціалізованих законів, норми яких регулюють досліджувану сферу суспільних відносин. Відтак, результати дисертаційного дослідження носять не лише теоретичний характер, але і мають практичне втілення. Викладені в дисертації положення можуть бути використані: для подальшої розробки проблем податкового та суміжних галузей права; при розробці пропозицій змін і доповнень до чинного законодавства. Крім того, висновки і рекомендації, зроблені у дисертації, можуть бути використані викладачами, при викладанні навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право» та спецкурсів.

Зауваження щодо форми та змісту дисертації. Відзначаючи актуальність проведеного автором дослідження, наукову новизну, належний теоретичний рівень, а також практичну цінність його результатів для подальшого розвитку податкового законодавства, варто зауважити, що окремі положення дисертаційної роботи Іванової С. С. носять дискусійний характер, а деякі суперечливі висновки потребують додаткової аргументації.

1. Автор в роботі при характеристиці учасників податкових відносин пропонує їх диференціювати на загальних та спеціальних. В даному випадку не уточнюється, про яких саме учасників податкових відносин йде мова.

Потрібно пояснити це та визначитись, які з них автор відносить до спеціальних та чим спеціальні учасники відрізняються від інших.

2. В роботі автор з метою встановлення місця самозайнятих осіб серед інших учасників податкових відносин вдається до загальної характеристики платників податків, податкових агентів, представників платників податків, навіть контролюючих органів. При цьому поряд з переліченими різновидами учасників податкових відносин автором пропонується виокремлювати групу учасників, що сприяють сплаті податків. Згадування про існування цих осіб зустрічається в декількох розділах роботи, але жодного разу автором не надається їх визначення. Немає подібного терміну й у тексті Податкового кодексу України. Отже, залишається незрозумілим – кого автор відносить до осіб, що сприяють сплаті податків, та яке їх функціональне призначення.

3. Автором підкреслюється необхідність впровадження політики підтримки малого бізнесу, розвитку самозайнятості. На його переконання, це дозволить суттєво оптимізувати надходження від сплати податків. При цьому автор чітко не визначає, що саме впливає на розвиток самозайнятості населення. Враховуючи це, хотілося б почути від автора власну аргументацію – що він мав на увазі у своїй роботі, коли писав про складнощі у розвитку діяльності самозайнятих осіб.

4. В роботі приділяється увага правовому регулюванню податково-правового статусу самозайнятих осіб не тільки в Україні, а й у суміжних країнах – Республіці Казахстан, Республіці Азербайджан, Республіці Молдова, Республіці Беларусь тощо. Водночас, на наш погляд, можна було більше уваги приділити європейському досвіду регулювання діяльності самозайнятих осіб, що значно збагатило би роботу.

Разом із тим, наведені зауваження не впливають на загальну позитивну оцінку дисертаційного дослідження та його значимість для розвитку фінансово-правової науки, оскільки більшість із зауважень торкаються дискусійних питань фінансового права.

Отже, подане на захист дисертаційне дослідження Іванової С. С. є комплексною завершеною науковою працею, у якій зосереджено основні результати проведених дисертантом наукових досліджень. Отримані автором нові висновки є науково обґрунтованими і у своїй сукупності розв'язують конкретне наукове завдання, що робить вагомий внесок у розвиток науки фінансового права в Україні. Наукові статті та автореферат повною мірою відображають зміст роботи.

Все викладене вище надає можливість зробити висновок, що дисертація «Податково-правовий статус самозайнятих осіб в Україні» відповідає Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 року № 567, а її автор Іванова Софія Сергіївна заслуговує на присудження наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

**Професор кафедри фінансового права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка,
доктор юридичних наук, доцент**

Н. Л. Губерська

Підпис Губерської Н.Л. засвідчую
Проректор з наукових робіт
Мартинюк

