

До спеціалізованої вченої ради
Д 27.855.02 в Університеті державної
фіскальної служби України
(вул. Садова, 55, м. Ірпінь, 08201)

В І Д Г У К

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

Актуальність теми дисертаційного дослідження

З'ясування особливостей податково-правового статусу такого виду учасників податкових правовідносин як самозайняті особи заслуговує на особливу увагу з огляду на їх специфічні характеристики як суб'єктів податкового права.

Визначення категорії «податково-правовий статус» та характеристика його змістовних елементів є дійсно важливими для фінансово-правової науки, адже його наявність є характеристикою суб'єкта податкового права. І таким чином, з'ясування сутності цієї категорії стосовно до учасників податкових правовідносин дозволяє скласти більш чітке уявлення про правову природу того чи іншого суб'єкта, правову основу його діяльності та особливості реалізації прав та обов'язків з огляду на їх закріплення у нормах галузі податкового права.

Категорія правового статусу суб'єкта права є предметом вивчення як галузевих наук, так і, в першу чергу, теорії держави і права, і сутнісні узагальнені характеристики цього правового явища, визначені на рівні теорії є істотними для з'ясування правової природи суб'єктів права. Визначення правового статусу будь-якого суб'єкта права у галузевій науці є неможливим без аналізу теоретичного розуміння цієї правової категорії та визначення її основних елементів.

Також варто відмітити, що пропонована тема дослідження є актуальною у світлі останніх тенденцій удосконалення механізмів (у т.ч. законодавчих) ефективної підтримки осіб, які працюють самі на себе, у контексті забезпечення сталого розвитку суспільства в цілому. Так, Європейська стратегія розумного, сталого та інклюзивного зростання «Європа 2020» визначає п'ять ключових векторів, у яких має здійснюватися вплив для досягнення мети зростання у Європі. Одним із цих ключових векторів є забезпечення 75% європейського населення робочими місцями без зростання боргових зобов'язань країн. Таким чином у якості одного із шляхів досягнення поставленого завдання визначено підтримку самозайнятості на державному рівні. При цьому при характеристиці цільових заходів для підтримки працюючого населення, у тому числі самозайнятих осіб, зокрема через інструмент податкових пільг, має враховуватися рід діяльності таких осіб. Такі кроки обумовлені стрімкими трансформаційними економічними процесами та системними кризовими явищами, потребою у регіональному розвитку країн.

Всі ці чинники безумовно мають суттєве значення і для України, а тому підтримка самозайнятості має на меті розв'язання ряду ключових завдань, серед яких підвищення рівня доходів населення через підвищення зацікавленості у отриманні доходів вищого рівня, що у кінцевому підсумку призводить до збільшення податкових надходжень до публічних фондів коштів.

Враховуючи викладене, обрана тема дисертаційного дослідження «Податково-правовий статус самозайнятих осіб в Україні» видається цікавою для висвітлення у межах фінансово-правових досліджень.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, та їх достовірність

У якості мети дисертаційної праці визначено розробку теоретичних положень та практичних пропозицій щодо вдосконалення нормативно-правових актів, якими врегульовано права та обов'язки самозайнятих осіб, а також представлення умовиводів, що обґрунтовують внесення змін до чинного податкового законодавства України. Мета роботи окреслює значущість

поставлених у праці завдань та теоретико-прикладний характер пропозицій, що сформульовані авторкою у дисертації та пропонуються до захисту.

Для реалізації поставленої мети дисертанткою у ході дослідження було застосовано ряд загальних та спеціальних методів вивчення проблематики, що стала предметом наукового пошуку авторки. Застосування обраних методів у їх сукупності забезпечує обґрунтованість висновків, представлених у дисертаційній праці. Відтак, науково-методологічну основу для формулювання наукових пропозицій авторки сформували методи діалектичного, історичного, логічного, системного аналізу, а також документальний та порівняльно-правовий методи.

Використання під час наукового пошуку описаних вище методів дозволило дисертантці комплексно розглянути питання, які ставились у ході дослідження.

Дисертаційна праця Іванової С.С. виконана у межах наукової тематики, що розробляється кафедрою фінансового права Університету державної фіскальної служби України і є складовою науково-дослідної роботи кафедри за темою «Правове забезпечення фінансової безпеки України» (номер державної реєстрації: 0117U004165)

Дисертантка належною мірою оприлюднила основний зміст свого дисертаційного дослідження. Ключові наукові висновки та пропозиції дисертації знайшли своє висвітлення у 10 наукових працях, з них 5 статей у наукових фахових виданнях, та 5 матеріалів доповідей, представлених на наукових та науково-практичних конференціях.

Автореферат повною мірою відображає науковий доробок дисертантки у поглиблення фінансово-правових досліджень та окреслює зміст основних положень рукопису.

Зважаючи на це, викладені у праці наукові положення та запропоновані авторкою висновки і пропозиції мають належний рівень обґрунтованості, що забезпечує їх достовірність. Праця є належним чином структурованою, а змістовна складова поставлених у ході дослідження питань відповідає їхній назві, що характеризує дослідження як цілісне та завершене. Наукова праця

містить результати та пропозиції, оформлені відповідно до вимог, що ставляться до такого роду робіт.

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації

До основних наукових положень дисертації, що заслуговують на підтримку та характеризуються новизною, варто віднести наступні висновки та пропозиції:

1. При характеристиці місця самозайнятих осіб у системі зобов'язаних осіб у податкових правовідносинах, авторка визначає чіткі критерії розмежування законного та уповноваженого представництва, звертаючи особливу увагу на відмінності у закріпленні їхніх прав та обов'язків для першого і другого випадків. Так, у першому випадку податково-правовий статус представників обумовлений їх господарсько-правовим статусом, а у другому – має місце кореспонденція прав і обов'язків цивільно-правового та податкового характеру (С.21).

2. Визначено особливість податково-правового статусу приватних нотаріусів як учасників податкових відносин, яка полягає у тому, що набуваючи статусу осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, вони у ході такої діяльності виконують власний податковий обов'язок, і крім того сприяють правильній реалізації податкового обов'язку іншими фізичними особами (С.30).

3. У ході аналізу незалежної професійної діяльності з точки зору її податково-правових наслідків, у дисертації наводиться обґрунтований висновок (С.48), що існує безпосередній зв'язок між набуттям статусу суб'єкта, який здійснює незалежну професійну діяльність, та розміром податку, який сплачується такою особою. Це обумовлено можливістю зменшувати свій оподатковуваний дохід на суму підтверджених витрат, понесених в процесі здійснення незалежної професійної діяльності за умови проходження процедури реєстрації у якості суб'єкта, який таку діяльність здійснює.

4. Заслуговує на увагу класифікація самозайнятих осіб у контексті виконання ними податкового обов'язку за критерієм процедур, які вони

проходять на різних етапах виконання складових податкового обов'язку. Такий розподіл видається цікавим для науки та практики з позиції розмежування різних видів самозайнятих осіб, які хоча і віднесені законодавцем до однієї групи, проте різняться за наслідками проходження реєстраційної процедури конкретного виду. Важливим та аргументованим є також умовивід, що реєстраційна процедура щодо підтвердження права фізичної особи на ведення незалежної професійної діяльності є саме тим юридичним фактом, який обумовлює перехід до спеціальних режимів справляння податкового обов'язку (С.68).

5. При характеристиці податкової правосуб'єктності авторка підкреслює важливість врахування специфіки методу правового регулювання при визначенні обсягу прав та обов'язків певного суб'єкта податкових правовідносин. Зважаючи на використання у податковому праві імперативного методу та методу рекомендацій і погоджень, співвідношення обсягу прав та обов'язків підконтрольних суб'єктів податкових відносин передбачає превалювання обов'язків над правами (С.91).

6. Заслуговує на підтримку висновок, що державні доходи при сплаті податків і зборів самозайнятими особами не завжди формуються за рахунок майна платника. Це обумовлено двома факторами: 1) майно платника може бути джерелом доходу тільки у разі майнового оподаткування, а при сплаті прибуткових податків джерелом є дохід або прибуток; 2) з одного боку, податок, як правило, сплачується платником з власних коштів, але з іншого боку у визначених законом випадках податковий агент обраховує та сплачує податок з платника за рахунок його коштів, а не власних (С.94).

7. Аргументовано позицію, що нормативне закріплення прав платників податків не свідчить про обов'язковість їх точної й правильної реалізації. Гарантії реалізації наданих законодавцем платникам податків прав знаходять своє свій вияв у закріпленні відповідних процедур їхнього захисту (С.102).

Дискусійні положення та зауваження до дисертаційного дослідження

При усіх наведених у представленій до захисту праці висновках, які безперечно заслуговують на підтримку, відмітимо низку дискусійних тверджень, викладених у дисертації, які потребують додаткового пояснення, а саме:

1. На С.29 авторка відмічає, що особи, які сприяють сплаті податків, відрізняються наявністю власної специфічної податкової правосуб'єктності, однак із тексту не повністю зрозуміло у чому саме полягає специфіка належної їм можливості мати та реалізовувати права та обов'язки, закріплені у податково-правових нормах. Тому ця теза потребує додаткового пояснення.

2. На С.48 дисертантка доходить висновку, що власні податкові обов'язки кореспондуються у самозайнятих осіб з делегованими їм повноваженнями податкових агентів. Однак, тут мова йде не про узгодження та відповідність один одному прав і обов'язків таких суб'єктів стосовно себе та стосовно інших осіб. Вважаємо, що тут має місце поєднання у податково-паровому статусі таких осіб правового статусу платника податку по відношенню до власного податкового обов'язку та статусу податкового агента по відношенню до інших осіб, при чому останній обумовлюється змістом професійної діяльності таких суб'єктів.

3. У дисертації аргументується позиція про відсутність потреби у набутті фізичною особою статусу підприємця у випадку здійснення несистематичної діяльності з метою задоволення власних потреб (С.58). Таке твердження обґрунтовується необхідністю здійснення певних додаткових дій організаційного характеру. Не можна погодитись із наведеними доводами зважаючи на те, що на сьогодні процедура набуття статусу фізичної особи - підприємця та подання звітності є доволі простою, і особа, яка здійснює таку діяльність періодично, хоча і без системного характеру, має можливість значно мінімізувати податкове навантаження за рахунок використання спеціального режиму оподаткування. Тому на рішення про набуття статусу фізичної особи - підприємця, який використовує спрощену систему оподаткування, впливатиме як основний чинник розмір доходу, отриманого такою особою за результатами

своєї діяльності, і як додатковий фактор – періодичність отримання такого доходу.

4. На С.59 наведено висновок, що виникнення податкового обов'язку у самозайнятих осіб законодавець у ряді випадків пов'язує не з наявністю об'єкта оподаткування, а з отриманням суб'єктом спеціального податково-правового статусу. Однак, у розрізі даного питання варто було б надати відповідь на питання наскільки обґрунтований підхід застосовано законодавцем у такому випадку з огляду на зміст правового механізму податку та правову природу податкового обов'язку. Хотілося б почути думку дослідниці з цього приводу.

5. У першому питанні другого розділу висвітлено погляди авторки на зміст правосуб'єктності учасників податкових відносин. Не можемо у повній мірі підтримати позицію, що між правовим статусом та праводієздатністю (С.85) відсутні відмінності. Вважаємо, що правовий статус є ширшим поняттям, він визначається правовими нормами, що закріплюють права, обов'язки (для окремих суб'єктів також функції, завдання та компетенцію) та відповідальність суб'єктів права. Надалі ці права і обов'язки реалізуються суб'єктом права у конкретних правовідносинах, тому більш обґрунтованою видається позиція, що правосуб'єктність є одним із елементів правового статусу. Відтак, наведена у дисертації теза потребує додаткової аргументації. Крім того, у цьому питанні варто було б приділити більше уваги особливостям правосуб'єктності самозайнятих осіб.

6. Складно підтримати висновок щодо неможливості визначення сплати податків у якості основного обов'язку платника з огляду на послідовність та першочерговість закріплення інших обов'язків (постановки на облік, подання звітності) у Податковому кодексі України (С.96). Вважаємо, що у даному випадку доцільно вести мову про основний обов'язок щодо сплати податку, який обумовлює наявність усіх інших (похідних від нього), адже якби його не існувало, то відсутньою була б і потреба у веденні обліку і звітності для здійснення контролю тощо.

Втім, наведені критичні зауваження не впливають на загальну позитивну оцінку поданого до захисту дисертаційного дослідження, а також на переконливість наведених у праці аргументів щодо обґрунтування висновків, які були зроблені за результатами дослідження.

Загальний висновок

Вищезазначене засвідчує, що подана до захисту дисертаційна праця Іванової С.С. є завершеним науковим дослідженням, у якому окреслено основні результати проведеного дисертанткою наукового аналізу проблем, що є предметом дослідження. Отримані авторкою результати є науково обґрунтованими і у своїй сукупності вирішують поставлені у роботі наукові завдання, що сприяє вдосконаленню теоретико-правових підходів до розуміння досліджуваних фінансово-правових явищ та формує основу для подальших наукових пошуків у цьому напрямку.

Вивчення змісту дисертації та автореферату надає підстави стверджувати, що рецензована дисертаційна праця на тему: «Податково-правовий статус самозайнятих осіб в Україні» є самостійною, актуальною науковою працею, присвяченою дослідженню важливого питання для розвитку науки фінансового права. Викладені у роботі висновки є достатньо виваженими та засвідчують, що подане до захисту дисертаційне дослідження відповідає вимогам, встановленим для робіт такого роду. Вищезазначене дозволяє зробити висновок, що авторка поданої до захисту дисертаційної праці Іванова Софія Сергіївна заслуговує на присудження наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Офіційний опонент:

**Старший науковий співробітник
відділу проблем державного управління
та адміністративного права
Інституту держави і права
ім. В.М. Корецького НАН України,
кандидат юридичних наук, с.н.с.**

Осень

О. О. Семчик

19 січня 2018 р.

