

ВІДГУК
офіційного опонента
на дисертацію Марцинкевича Віталія Анатолійовича на тему
«Правове регулювання оподаткування пасивних доходів фізичних осіб в
Україні», подану на здобуття наукового ступеня доктора філософії
з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»

1. Актуальність теми дослідження

Стратегічний євроінтеграційний вектор економічного розвитку передбачає, що основним пріоритетом реформування державного регулювання доходів населення в Україні є підвищення соціальної справедливості, їх оподаткування з акцентом на потреби індивіда та має на меті вирішити такі проблеми глобалізаційного світу як бідність й нерівність перерозподілу доходів. Це зумовлює необхідність формування такої системи оподаткування доходів населення, яка б більшою мірою відповідала сучасним принципам оподаткування та інклюзивного економічного зростання, враховувала європейську практику та макроекономічні виклики.

Вітчизняна система оподаткування доходів фізичних осіб за роки незалежності зазнала багатьох змін та за більшістю формальних ознак відповідає аналогічним системам країн ЄС. Водночас у внутрішній структурі механізму оподаткування доходів населення наявні диспропорції, й, особливо вони стосуються питань оподаткування доходів, пов'язаних з інвестиційною складовою, тобто, таких доходів, як: дивіденди; проценти; відсотки за облігаціями; інвестиційним прибутком; роялті; страховими виплатами тощо. При реформуванні оподаткування цих доходів важливим є пошук такого поєднання інструментів податкового механізму, який би забезпечив встановлення розумного балансу між фіскальною достатністю, регулятивною ефективністю та соціальною справедливістю. Пошук шляхів вирішення даної проблеми є предметом досліджень багатьох учених в усьому світі, але досі залишається дискусійним. Актуальність теми дослідження, її теоретичну і практичну значимість підкреслює і відсутність системного й комплексного дослідження правового регулювання оподаткування пасивних доходів.

2. Зв'язок теми дисертаційного дослідження з державними та галузевими програмами і темами

Актуальність заявленого напрямку дослідження впливає з програми досліджень Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова «Управлінські та правові засади забезпечення сталого розвитку України як європейської держави» (номер державної реєстрації 0108U008927), Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», схваленої Указом Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015, Пріоритетних напрямів розвитку науки і техніки, визначених Законом України від 11.07.2001 № 2623-III, Стратегії розвитку фінансового сектору України до 2025 року, схваленої Рішенням Міністерства фінансів України, НКЦПФР, Національним банком України та Фондом гарантування вкладів фізичних осіб від 27.12. 2019 р. № 797.

3. Ступінь обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій

Наукові положення досліджені повною мірою, про що свідчить структурна побудова та зміст роботи, широкий перелік узагальнених, систематизованих та кваліфіковано опрацьованих автором робіт вітчизняних і закордонних вчених та фахівців з питань оподаткування доходів фізичних осіб. Поряд із науковою літературою, автор опрацював нормативно-правові акти, типові методики, статистичну інформацію й судову практику. Достовірність наукових положень, висновків та рекомендацій, сформульованих у дисертації, підтверджується відповідними публікаціями у фахових українських та зарубіжних наукових виданнях, а також оприлюдненням на науково-практичних конференціях.

Мета дослідження визначена чітко й коректно, предмет та об'єкт відповідають темі роботи. Завдання повністю узгоджуються з метою роботи та забезпечують її розкриття. Робота побудована цілісно, окремі підрозділи логічно пов'язані між собою, що забезпечує комплексний підхід до вирішення вказаної проблеми. Висновки є логічно обґрунтованими, повністю відображають основні положення проведеного дослідження, а також можливі напрями їхнього використання на практиці.

Таким чином, наукові результати, висновки й рекомендації, викладені у дисертаційній роботі, є достатньо аргументованими і характеризуються необхідним рівнем обґрунтованості.

*4. Новизна наукових положень, висновків та рекомендацій,
сформульованих у дисертації*

Грунтовне ознайомлення зі змістом дисертаційної роботи (структурно включає вступ, два розділи, сім підрозділів, три підпункти, висновки, додатки, список використаних джерел) та опублікованими науковими роботами дозволяє стверджувати, що ключові наукові положення, висновки та пропозиції, сформульовані дисертантом, характеризуються високою науковою новизною і відображають особистий внесок дисертанта у розвиток теорії та практики правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб. Авторський внесок полягає у розв'язанні наукової проблеми щодо розробки методологічних засад та методичного інструментарію вирішення правових колізій щодо проблем, пов'язаних із регулюванням оподаткування саме низки пасивних доходів при отриманні їх фізичними особами.

Аналіз та вивчення основних наукових гіпотез і результатів дослідження дають підстави стверджувати, що робота містить ряд важливих теоретичних і науково-методичних положень, які суттєво розвивають юридичну науку та формують методологічне підґрунтя для дієвого механізму податку на доходи фізичних осіб.

Серед основних положень наукової новизни слід виділити наступні: визначення поняття пасивного доходу та його основних характеристик; формулювання підходу щодо видів пасивних доходів; визначення понять інвестицій, кредиту, інвестиційного прибутку; аргументацію щодо доцільності запровадження єдиного підходу щодо визначення бази оподаткування з інвестиційного прибутку для всіх цінних паперів з розширенням переліку відповідних податкових пільг з податку на доходи фізичних осіб; позицію щодо введення низки заходів податкового характеру з метою удосконалення оподаткування відсотків за депозитами та стимулювання щодо інвестування

коштів фізичними особами у банківську систему; розкриття правової природи доходів, які отримують фізичні особи від надання майна в оренду, зокрема емфітевзис, суборенду та житловий найм (піднайм), лізинг тощо .

Заслуговує на увагу підхід дисертанта стосовно конкретизації порядку адміністрування сплати податку на доходи фізичних осіб та військового збору при отриманні фізичними особами різних видів пасивних доходів за відповідними обов'язковими етапами: 1) процедури щодо обчислення податкового платежу; 2) процедури щодо безпосередньої сплати податку та збору платником податку (податковим агентом або представником платника податку). Ми поділяємо абсолютно логічний вектор, обраний здобувачем, адже аналіз елементів правового механізму податку на доходи фізичних не є раціональним з огляду на необхідність досягнення мети, позначеної дисертантом: виділення саме особливостей оподаткування пасивних доходів. Очевидно, що низка елементів податку на доходи фізичних осіб (платник, об'єкт податку, податковий період, податкова звітність тощо) є звичними незалежно від виду отримуваного доходу. Таким чином дослідником справедливо аргументовано, що порядок обчислення суми податкового зобов'язання податку на доходи фізичних осіб з різних видів пасивних доходів має власну специфіку. У якості прикладу наведемо підхід автора щодо оподаткування інвестиційного прибутку. Зокрема, вона виявляється в тому, що: це єдиний з різновидів доходів фізичної особи, який передбачає здійснення розрахунку з метою врахування витрат на придбання інвестиційного активу, й, адміністрування податку на доходи фізичних осіб залежить від здійснення операцій з цінними паперами за участю професійного торговця цінними паперами чи без такової.

Цілком обґрунтованим є твердження здобувача, що сучасна практика оподаткування процентів за депозитами суперечить концепції відновлення банківської системи та повернення до неї капіталів, носить фіскальний характер, обумовлений необхідністю підвищення рівня бюджетних доходів та посилення контролю над рухом капіталу, тощо. Безумовно, обстоюючи мету щодо

необхідності збільшення надходжень до дохідної частини бюджетів, сьогоденні умови примушують законодавця вишукувати додаткові об'єкти оподаткування. Однак без урахування саме системного впливу оподаткування на різні відносини, як, приміром, бюджетні чи банківські, запроваджувати оподаткування процентів за депозитами вкрай не бажано.

Слід віддати належне автору за аналіз іноземного досвіду щодо оподаткування пасивних доходів фізичних осіб. Хоча подекуди в роботі зустрічається аналіз нормативно-правових актів РФ. Належно і позитивно оцінюючи використання здобувачем іноземного, зокрема європейського законодавства, ми не можемо підтримати певне звернення В. А. Марцинкевича до законодавства країни-агресора. Звичайно, наразі не можливо повністю викреслити посилання на наукові праці російських вчених, адже довгі роки українська і російська фінансово-правова наука йшла пліч о пліч. Однак сьогодні це вже історія. Тож аналіз нормативно-правових актів РФ вважаємо зайвим.

5. Повнота викладення основних результатів в опублікованих наукових працях

Основні наукові результати дисертації відображено в чотирьох наукових статтях, із яких три опубліковано в наукових фахових виданнях, визнаних Міністерством освіти і науки України, одна – у науковому періодичному виданні іншої держави, та чотирьох тезах доповідей, оприлюднених на науково-практичних конференціях.

Анотація оформлена згідно чинних вимог у розширеній формі, повністю розкриває основні положення дисертаційної роботи, не містить інформації, яка відсутня в роботі.

6. Критичні зауваження до дисертаційної роботи:

1. Досліджуючи правовий статус фізичних осіб як суб'єктів оподаткування дисертанту варто було окрему увагу приділити загальнотеоретичним аспектам характеристики статусу резидентства / нерезидентства, адже від цього залежить обсяг податкової правосуб'єктності платників податку на доходи фізичних осіб.

2. Уточнення потребує позиція автора щодо доцільності розширення бази оподаткування з податку на доходи фізичних осіб в контексті оподаткування страхових відшкодувань, отриманих фізичними особами за договорами майнового страхування та страхування відповідальності. Очевидно, що в умовах стійкої соціально-економічної кризи, обумовленої збройною агресією зі сторони РФ, сьогодні в Україні розширення бази оподаткування з податку на доходи фізичних осіб стане надмірним тягарем для платників, що у підсумку може виступити каталізатором для ще більшого загострення соціальної та економічної напруги у суспільстві.

3. Заслуговує на увагу висновок дисертанта щодо визначення пасивного доходу, як доходу, отриманого в результаті вкладення (інвестування) належного юридичній та фізичній особі майна та майнових прав у встановлені законодавством об'єкти з пропозицією щодо розширення їх переліку. Разом із тим поза увагою автора залишилося питання щодо характеристики цифрових фінансових активів (кіптовалют, токенів тощо). Вважаємо, що цей аспект має пряме відношення до теми дисертаційного дослідження, адже пов'язаний з можливістю отримання саме пасивного доходу. Тим більше, це питання наразі актуалізується у зв'язку із тим, що введення в дію Закону України «Про віртуальні активи» пов'язується із внесенням змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування операцій з віртуальними активами. Цікаво почути думку здобувача щодо цього.

4. В. А. Марцинкевич підіймає питання щодо загального порядку адміністрування сплати податку на доходи фізичних осіб та військового збору. Проте, потребує уточнення питання щодо особливостей такої процедури при отриманні фізичними особами саме низки пасивних доходів. Цим, скоріш за все обумовлено і певну диспропорцію у об'ємі матеріалу, що аналізується і подається у цьому розділі роботи.

Незважаючи на перераховані вище дискусійні положення, які містяться в дисертаційній роботі, вони не зменшують загального позитивного враження від

неї та не ставлять під сумнів належний внесок автора у вирішення обраної ним наукової проблеми.

7. Значення дослідження для науки та практики, перспективи використання його результатів

Наукова значущість отриманих результатів обумовлена можливістю широкого застосування розроблених у дисертації теоретико-методичних підходів, як при проведенні подальших досліджень, так і у практичній діяльності. Так, зокрема, у науково-дослідній роботі – для подальших наукових досліджень у галузі правового регулювання оподаткування фізичних осіб; правотворчості – для розроблення проектів нормативно-правових актів: підготовлено проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення окремих положень»; правозастосуванні – для вдосконалення практики застосування податкового законодавства при вирішенні практичних проблем, пов'язаних із процедурами адміністрування податку на доходи фізичних осіб з пасивних доходів; освітньому процесі – під час викладання навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», підготовці робочих програм, планів, лекційного матеріалу, навчального матеріалу для семінарських та практичних занять у вищих навчальних закладах

8. Загальна оцінка дисертації та її відповідність встановленим вимогам

Дисертація Марцинкевича Віталія Анатолійовича на тему «Правове регулювання оподаткування пасивних доходів фізичних осіб в Україні», подана на здобуття наукового ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Представлені в роботі наукові положення та результати є авторським розв'язанням наукової проблеми, що проявляється у визначенні правової природи пасивних доходів, особливостей їх оподаткування при отриманні фізичними особами, вдосконаленні правового регулювання процедур адміністрування податку на доходи фізичних осіб. Логіко-структурна побудова дисертації демонструє володіння автором методологією наукового дослідження, забезпечує доступність сприйняття викладеного матеріалу.

Всі положення, які винесено на захист, мають наукову новизну, їх рівень («вперше», «удосконалено», «набули подальшого розвитку») визначено коректно. Структура й обсяг роботи відповідають встановленим вимогам. Тема дисертаційного дослідження є актуальною і відповідає пріоритетним напрямкам державної політики України та науковим програмам національного значення. Тема і зміст дисертаційної роботи відповідають паспорту спеціальності 081 «Право».

Робота відповідає вимогам пунктів п. 9, 10, 12, 13, 14 «Порядку присудження наукових ступенів», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 24.07.2013 р. № 567 (у поточній редакції), вимогам «Порядку проведення експерименту з присудження ступеня доктора філософії», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 167, а її автор – Марцинкевич Віталій Анатолійович заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

**доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедрою фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого,
Заслужений діяч науки і техніки України**

Ольга ДМИТРИК