

## ВІДГУК

### офіційного опонента

**доктора юридичних наук, професора Ольги Олександрівни Дмитрик  
на дисертацію Посторонка Євгена Валерійовича  
на тему «Правове регулювання оподаткування незалежної професійної  
діяльності», подану на здобуття наукового ступеня доктора філософії з  
галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»**

#### *Актуальність теми дисертаційного дослідження*

Актуальність і своєчасність проведення обраної для дослідження теми не викликає сумніву, адже наразі Україна потребує ґрунтовних, комплексних, спеціалізованих наукових праць, в яких досліджуються проблеми оподаткування. Сьогодні, через повномасштабне вторгнення росії на територію України, необхідність здійснення відсічі збройній агресії РФ, потребу у відновленні зруйнованої інфраструктури, і в цілому належному фінансуванню виконання завдань і функцій незалежною українською державою, питання, пов'язані із забезпеченням знаходження коштів до бюджетів у вигляді податків набувають особливої гостроти. Без сумніву, до кола останніх відносяться й питання правового регулювання оподаткування доходів від незалежної професійної діяльності. Це пов'язано із тим, що у сучасному світі творчість, професійність, інновації, технології та знання стають все важливішими ресурсами, запорукою забезпечення добробуту населення, суспільства і держави. Тож, самозайняті особи, які можуть через свої професійні здібності генерувати нові ідеї, розвивати нові продукти та послуги, вирішувати складні завдання, мають великий вплив на розвиток економіки та суспільства в цілому.

Забезпечення умов для розвитку та використання професійного потенціалу таких осіб включає в себе перед усім створення зрозумілого, визначеного, чіткого правового середовища у контексті оподаткування їх доходів. Зокрема, це стосується запровадження справедливого, рівного,

визначеного оподаткування доходів самозайнятих осіб, які можуть бути підприємцями, або особами, які здійснюють незалежну професійну діяльність, і зокрема, лікарями, приватними нотаріусами, приватними виконавцями, адвокатами, арбітражними керуючими, аудиторами, бухгалтерами та ін. І навпаки, можна стверджувати, що нестабільність та відсутність чітких векторів податково-правового регулювання оподаткування доходів від незалежної професійної діяльності здатне призводити до неспроможності держави забезпечити належне надходження коштів від сплати податків такими особами до бюджетів.

Наведені та інші фактори свідчать про велику кількість викликів, які необхідно долати на шляху розробки і впровадження ефективної моделі оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності в Україні. Тож констатуємо, що робота Посторонка Євгена Валерійовича має значну наукову практичну і теоретичну цінність, є актуальною, а її проведення – своєчасним.

*Ступінь обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій*

Наукові положення досліджені та обґрунтовані належним чином. Про це свідчить як структурна побудова рецензованої роботи, так і її зміст, а також значне коло кваліфіковано опрацьованих автором робіт вітчизняних і закордонних вчених та фахівців. Ґрунтовний аналіз поданої до захисту роботи засвідчує, що здобувач ретельно проаналізував наукову літературу, нормативно-правові акти, судову практику, перспективне законодавство, досвід інших держав. Достовірність наукових положень, висновків та рекомендацій, сформульованих у дисертації, підтверджується відповідними публікаціями у фахових українських та зарубіжних наукових виданнях, а також оприлюдненням отриманих результатів дослідження на науково-практичних конференціях й інших наукових заходах.

Вкрай важливо, що мета дослідження, поставлена здобувачем, є чіткою й коректною, предмет та об'єкт відповідають темі роботи. Завдання, позначені Є.В. Посторонком, узгоджуються з метою роботи. Рецензована праця має цілісний характер, підрозділи є логічно пов'язаними між собою. Дисертація складається із двох розділів, які поєднують сім підрозділів, що забезпечує комплексний підхід до вирішення вказаної здобувачем проблеми. Висновки дисертанта є обґрунтованими, вони відображають основні положення проведеного дослідження і можливі напрями їх впровадження. Отже, наукові результати, висновки й рекомендації, викладені у дисертаційній роботі Є.В. Посторонка, є достатньо аргументованими і достовірним.

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

Грунтовне ознайомлення зі змістом дисертаційної роботи та опублікованими науковими роботами дозволяє стверджувати, що ключові наукові положення, висновки та рекомендації, сформульовані здобувачем, характеризуються науковою новизною і відображають особистий внесок дисертанта у розвиток теорії та практики правового регулювання оподаткування незалежної професійної діяльності в Україні.

Вивчення змісту рецензованої роботи, аналіз основних наукових гіпотез і результатів дослідження дають підстави стверджувати, що дисертація містить ряд важливих теоретичних і науково-методичних положень, які суттєво розвивають правову науку та формують методологічне підґрунтя для ефективного регулювання відносин щодо оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності. Здобувач охарактеризував теоретичні підходи до формування правового статусу осіб, що провадять незалежну професійну діяльність, як платників податків; розкрив особливості податково-правового статусу осіб, що провадять незалежну професійну діяльність; дослідив підходи до

характеристики незалежної професійної діяльності та доходу, отриманого від її здійснення як об'єкта оподаткування; проаналізував досвід правового регулювання оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності, у європейських країнах; встановив особливості оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності у воєнний період. Окрім того, у роботі окреслено й теоретико-методологічні підходи до характеристики правових режимів оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності.

Серед основних положень наукової новизни слід виділити наступні. Так, привертає увагу та потребує суцільної підтримки розроблена здобувачем концептуальна схема для характеристики правового статусу осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність, як платників податків, що формується на п'ятьох рівнях: (1) фізична особа, (2) фізична особа-платник податку, (3) фізична особа, що здійснює незалежну професійну діяльність, як платник податку на доходи фізичних осіб; (4) фізична особа, що здійснює незалежну професійну діяльність, як платник єдиного податку; (5) фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Такий концепт є вкрай важливим, адже визначення правового статусу особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, як платника податків, є одним із основних чинників справедливої, ефективної та належно організованої системи оподаткування доходів таких осіб, що здатна забезпечити як надходження коштів до бюджетів для фінансування бюджетних послуг, так і захист прав та законних інтересів таких осіб, а також стати своєрідним бар'єром для уникнення податкових правопорушень та ухилення від сплати податків.

У контексті вище вказаного також ми підтримуємо автора у його підході до проведення аналізу податково-правового статусу осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, за двома векторами: зовнішнім й внутрішнім (перший вміщує правосуб'єктність, податкове резидентство,

податковий правовий режим, що у сукупності кваліфікуються як умови набуття податково-правового статусу і позначаються на змістовному його наповненні; другий – стосується елементної інтерпретації (права, обов'язки й законні інтереси).

Позитивно, що Є.В. Посторонко знаходить достатні аргументи для формування концепту, за якого з метою належного формулювання понять, що застосовуються при податково-правовому регулюванні в цілому, і щодо оподаткування в сфері самозайнятості, і незалежної професійної діяльності, застосовуються такі загальнометодологічні дескрипти: зрозумілість (що означає відповідність їх сенсу загально прийнятним семантикам, відсутність у змісті неоднозначних слів, що спричиняють різну інтерпретацію); співмірність (обсяг визначення терміну має бути відповідним і таким, що співпадає із обсягом понять, через які він визначається); чіткість і відсутність визначення через самого себе (поняття, що визначається, не має повторюватися при формулюванні визначення, воно має бути самостійним і не містити елементів, що приводять до повторення поняття, що визначається). Позитивно, що формування, розвиток та використання такого концепту відстежується у продовж всієї роботи здобувача. Відзначимо, що такий підхід дослідника створює міцний фундамент для власних висновків, робить їх більш системними та об'єктивними, сприяє розвитку наукового знання та свідчить про якість проведеної роботи.

Ми цілком поділяємо твердження Є.В. Посторонка щодо необхідності зміни парадигми у застосуванні термінології стосовно самозайнятості, що передбачає відмову від використання термінів «незалежна професійна діяльність», «особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність», і впровадження у податкове та інше галузеве законодавство поняття «вільні професії» і «особи вільних професій». Такий підхід є цілком прийнятним з огляду на реалізацію нашою державою євроінтеграційних процесів.

Позитивно, що дисертант достеменно підходить до виокремлення проблемних аспектів оподаткування в сфері незалежної професійної діяльності. Так, автор, встановлюючи особливості податково-правового статусу суб'єктів, які здійснюють незалежну професійну діяльність, вказує на наявність діалектичних суперечностей у трьох площинах. По-перше, щодо податкового обліку (встановлення обов'язку спеціальної реєстрації із одночасною наявністю фактичного підходу, визначеного в листі податкового органу, щодо відмови у спеціальній реєстрації особам певних професій; запровадження для фізичної особи, зареєстрованої як підприємець та провадження незалежної професійної діяльності, обліку як фізичної особи - підприємця з ознакою провадження незалежної професійної діяльності; обов'язок ведення обліку витрат, що зменшують дохід до оподаткування податком на доходи фізичних осіб або ведення спрощеного обліку ). По-друге, стосовно сплати податків (обов'язок зі сплати податків формується через дихотомію загального і спеціального податкового режиму, що передбачає сплату податку на доходи фізичних осіб або єдиного податку). По-третє, обліку (звітні обов'язки також реалізують через дихотомію загального і спеціального податкового режиму, що в першому випадку передбачає подачу декларації про майновий стан та доходи, а в другому – квартальну звітність для платників єдиного податку).

У підсумку Є.В. Посторонко констатує: відсутність системного підходу до характеристики самозайнятості; запровадження конструкції «фізична особа з ознакою провадження незалежної професійної діяльності», що має наслідком порушення видового і родового структурування самозайнятих осіб; відсутність інваріантності у понятті та визначення мети такої діяльності; негативні наслідки застосування якісного (змістового) критерію щодо оподаткування доходів осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність і самозайнятих осіб у цілому. Такий підхід, обраний здобувачем, є вкрай важливим і доцільним, оскільки має

наслідком позначення прийнятних заходів для зміни правил оподаткування доходів від незалежної професійної діяльності, зокрема, шляхом вдосконалення елементів правового режиму їх оподаткування, спрощення адміністративних (податкових) процедур та зменшення податкового тягара на таких платників податків.

В роботі висловлено і інші, не менш важливі, обґрунтовані і логічні висновки, що мають значну наукові цінність, запропоновано слушні й доречні пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства.

*Повнота викладення основних результатів в опублікованих наукових працях*

Основні наукові результати дисертації відображено у 4-х статтях, які опубліковано у фахових виданнях з юридичних наук (одна – у зарубіжному виданні), а також 4 тез доповідей 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.

*Критичні зауваження до дисертаційної роботи.*

1. В ході здійсненого аналізу автор цілком логічно розмірковує про необхідність перегляду змістовного наповнення видів незалежної професійної діяльності, отримання доходів від яких потребує особливих підходів до оподаткування (с. 65-74), а також стверджує, що розмежовувати підприємницьку і незалежну професійну діяльність не доцільно (с. 75). Цілком поділяючи такий підхід автора, хотілося б почути від здобувача, які конкретно зміни до Податкового кодексу України потрібні для цього.

2. В межах підрозділу 1.2 здобувачем розглядається проблематика впровадження до податкового законодавства конструкції «фізична особа-підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності». При цьому Євген Валерійович твердить про відсутність сенсу у розмежуванні правового статусу фізичних осіб-підприємців і фізичних осіб,

які здійснюють незалежну професійну. Але ж ми знаємо, що сенс запровадження такої конструкції містився перш за все у тому, аби уникнути подвійного нарахування єдиного соціального внеску для таких осіб (про що, до речі, пише і сам автор на с. 81). Тож чи не призведе відмова від застосування розглядуваного поняття знов до подвійного оподаткування та до інших негативних наслідків ?

3. Заслуговують на особливу увагу і підтримку думки Є.В. Посторонка щодо характеристики загального і спеціального податково-правового режиму, що наводяться у підрозділі 2.2. І у цьому контексті автор згадує про запровадження певних дозволів і заборон, які стосувалися прав та обов'язків платників податків, а також податкових органів під час карантинних обмежень, і констатує, що фактично у такий спосіб мало місце встановлення спеціального режиму оподаткування на той період (с. 128).

Дійсно, вибір і обґрунтування необхідності введення певного відмінного від загального правового режиму залежить від тих умов, які ми називаємо особливими, ступеня кризовості надзвичайної ситуації й характеристики її елементів тощо. Однак, чи не спричинить такий підхід виникнення ситуації, за якої поява будь-яких нових, навіть об'єктивних, умов буде призводити до необхідності постійного перегляду правил оподаткування, чим спровокує ще більше напруження серед платників податків? Адже за таких умов ми будемо констатувати постійне порушення принципу стабільності податкового законодавства, дотримання якого завжди мало проблематичний характер.

4. У підрозділі 2.4. здобувач пише про особливості оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності, у воєнний період. Очевидно, що війна супроводжується економічними труднощами та надзвичайними обставинами, які негативно впливають на господарську і професійну діяльність фізичних осіб. І як раз встановлення



певних заходів може бути спрямовано на зменшення податкового тиску на таких осіб та підтримку їх фінансової стійкості, може стимулювати самозайнятих осіб продовжувати свою діяльність і сприяти збереженню мінімального рівня соціального захисту для таких осіб та ін. Хотілося б почути авторську позицію стосовно запровадження таких пільг або інших заходів податкового стимулювання.

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, а лише спонукають до подальшої наукової дискусії за тематикою дослідження.

*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.

*Загальна оцінка дисертації та її відповідність встановленим вимогам.*

Представлені в роботі наукові положення та результати є авторським розв'язанням наукової проблеми, що проявляється у характеристиці правового регулювання оподаткування незалежної професійної діяльності, виявленні наявних проблем цій царині, а також окресленні векторів вдосконалення чинного законодавства. Мова роботи відзначається точністю, логічністю та аргументованістю викладу, що відповідає науковому стилю. Наукові положення у тексті дисертації за формою викладу доступні, у смисловому плані довершені, цілісні та взаємопов'язані.

У дисертації не виявлено ознак академічного плагіату, самоплагіату, фабрикації, фальсифікації. Всі положення, які винесено на захист, мають

наукову новизну, їх рівень («вперше», «удосконалено», «набули подальшого розвитку») визначено достатньо і коректно.

Логіко-структурна побудова дисертації демонструє належне володіння здобувачем методологією наукового дослідження, забезпечує доступність сприйняття викладеного матеріалу. Структура й обсяг роботи відповідають встановленим вимогам для такого роду робіт.

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».

Отже, зважаючи на викладене, вважаємо, що дисертаційне дослідження на тему «Правове регулювання оподаткування незалежної професійної діяльності», яке підготовлено за спеціальністю 081 «Право», відповідає вимогам Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 р. № 44, і автор дисертації – Посторонко Євген Валерійович, заслуговує присудження наукового ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

**Офіційний опонент:**

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

**Ольга ДМИТРИК**