

До спеціалізованої вченої ради
ДФ 70.895.042 у Хмельницькому
університеті управління та права
імені Леоніда Юзькова

РЕЦЕНЗІЯ

**кандидатки юридичних наук, доцентки
Сторожук Ірини Петрівни на дисертацію
Євгена Валерійовича ПОСТОРОНКО
на тему «Правове регулювання оподаткування
незалежної професійної діяльності»,
поданої на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії
в галузі 08 Право за спеціальністю 081 Право**

Актуальність теми дисертаційного дослідження.

Оподаткування є невід'ємною та надважливою сферою, що забезпечує існування кожної держави. Між громадянами та державою вибудовуються відносини балансу, які полягають у взаємних правах та обов'язках. Платники податків сплачують податки та збори до державного та місцевих бюджетів, розраховуючи на отримання загальносуспільних благ, тим самим відмовляються від частини свого доходу в інтересах суспільства.

В умовах постійної трансформації і перетворення різних сфер життєдіяльності суспільства, швидкого розвитку новітніх технологій, необхідності вправно адаптуватися до нових умов життєдіяльності держави і суспільства, саме самозайнятість через набуття нею властивостей свободи вибору, можливості досягнення фінансової і управлінської незалежності, відсутності підпорядкування, інноваційного, інтелектуального характеру здатна забезпечувати зростання України як соціальної держави.

За цим є майбутнє, особливо у повоєнні роки, адже самозайняті особи здатні пропонувати інноваційні продукти та послуги, що можуть швидко змінити ринок в тих складних умовах, які спричинені повномасштабною російською агресією. Як наслідок, це може створювати робочі місця для інших людей, сприяючи економічному зростанню та зменшенню безробіття,

забезпечуючи стабільні та високі доходи, які дозволять самозайнятим особам бути фінансово незалежним. Фактично таким чином це може допомогти поліпшити якість життя через збільшення доходів, створює можливість працювати за власним графіком і займатися тим, що цікавить, втілювати свої творчі ідеї, розвивати власні продукти та послуги, сприяти особистому росту, досягати власних цілей і мрій, будуючи бізнес, який відповідає їхнім цінностям і бажанням таких осіб. Окрім того розвиток такої діяльності може включати соціальну відповідальність, зокрема через внесок в соціальні проекти, підтримку громади тощо.

Сьогодні як ніколи держава зацікавлена в активізації поведінки самозайнятих осіб, які, будучи носіями податкових обов'язків, здатні задовольнити її потреби у фінансових ресурсах.

Питання нормативно-правового забезпечення самозайнятості населення потребує значних зусиль в першу чергу зі сторони держави, а саме прийняття необхідних законів та нормативних актів. На сьогодні державна політика зайнятості переважно займає пасивний характер. Удосконалення системи оподаткування само зайнятих осіб, та її законодавче уточнення, сприятиме розвитку економіки, забезпеченню ефективної самостійної зайнятості, підвищенню доходів та платоспроможності людей, що в кінцевому випадку позитивно вплине на рівень життя населення та надходження платежів у бюджет.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків, рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх новизна.

Робота має високий рівень наукового дослідження, який відповідає змісту, науковим результатам та вимогам, що висунуті для дисертаційних робіт на здобуття ступеня доктора філософії.

Наукові положення, висновки і рекомендації, викладені у дисертації мають достатній ступінь обґрунтованості, відповідають меті та завданням роботи, що забезпечується адекватністю обраних методів дослідження.

Наукові положення, висновки і рекомендації, викладені у дисертації мають достатній ступінь обґрунтованості, оскільки базуються на теоретичних працях як вітчизняних, так і зарубіжних вчених – представників, насамперед, науки податкового права.

У результаті проведеного дослідження сформульовано низку наукових положень, висновків та рекомендацій, запропонованих особисто здобувачем. Основні з них такі:

- надано концептуальну схему 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;

- подано аналіз податково-правового статусу осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, за двома шаблями: зовнішньою й внутрішньою конструкцією(перша вміщує правосуб'єктність, податкове резидентство, податковий правовий режим, що у сукупності кваліфікуються як умови набуття податково-правового статусу і позначаються на змістовному його наповненні; друга – стосується елементної інтерпретації (права, обов'язки й законні інтереси);

- з урахуванням європейського досвіду та зважаючи на дотримання принципів податкового законодавства аргументовано доцільність відмови від набуття фізичною особою статусу, пов'язаного із її обліком у контролюючих органах як фізичної особи – підприємця з ознакою провадження незалежної професійної діяльності;

- маючи підґрунтям обраний Україною євроінтеграційний вектор, доведено необхідність 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»;

- доведено з огляду на реалізацію принципів соціальної справедливості, рівності, економічного підґрунтя при регулюванні податкових відносин, необхідність перегляду змістовного наповнення видів незалежної професійної діяльності, отримання доходів від яких потребує особливих підходів до оподаткування;

- виокремлено особливості податково-правового статусу суб'єктів, які здійснюють незалежну професійну діяльність, які криються у наявності діалектичних суперечностей у трьох площинах: (1) податкового обліку (встановлення обов'язку спеціальної реєстрації із одночасною наявністю фактичного підходу, визначеного 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); (2) сплаті 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); 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);

- удосконалено підхід до формування податково-правового статусу осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність, відповідно до якого виходячи із реалізації принципів рівності, соціальної справедливості та єдиного підходу до встановлення податків та зборів має бути однаковим для усіх видів самозайнятих осіб як платників податків і податкових агентів;

- виокремлено проблемні аспекти оподаткування в сфері незалежної професійної діяльності, до яких віднесено: 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;

- вироблено підхід до оподаткування доходів, отриманих від здійснення незалежної професійної діяльності, що передбачає можливість дискреції особи, яка провадить відповідний вид професійної діяльності у обранні режиму оподаткування (загального чи спеціального);

- розроблено науковий підхід до характеристики поняття «самозайняті особи», їх видів (фізичні особи-підприємці; особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність (особи вільних професій) та ознак (забезпечують себе роботою самостійно, можуть використовувати працю найманих працівників, здійснюють діяльність з метою отримання доходу безпосередньо від цієї діяльності, не є найманими працівниками в межах такої діяльності);

- сформовано концепт, за яким 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 прийнятим семантикам, відсутність у змісті метафоричних або неоднозначних слів, що спричиняють різну інтерпретацію); співмірність (обсяг визначення терміна має бути відповідним і таким, що співпадає із обсягом термінів, через які він визначається); чіткість – 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);

- удосконалено визначення правового статусу суб'єктів податкових правовідносин, і зокрема платників податків, як сукупності прав, обов'язків і їх законних інтересів, оскільки саме через ці елементи формуються: (1) вектори взаємодії суб'єкта у відповідних податкових відносинах, які набувають через їх регламентацію нормою податкового права, правових відносин; (2) певний стан особи стосовно інших суб'єктів податкових правовідносин; (3) специфіка правового становища суб'єкта – платника податків виходячи із певних індивідуальних характеристик (провадження незалежної професійної діяльності).

- дано характеристику незалежної професійної діяльності яка має наступні ознаки : а) є формою зайнятості виключно фізичних осіб; б) дотичність до певних (спеціальних) напрямів діяльності людини (наукова, літературна, артистична, художня, викладацька і т.д.); в) широкий спектр змістового наповнення професійної діяльності; г) необхідність дотримання законодавства, що регулює конкретний вид професійної діяльності активну поведінку; д) стосується діяльність осіб із спеціальними знаннями та навичками (лікарі, приватні нотаріуси, адвокати, аудиторів, бухгалтерів і т.д.), що підтверджується певними сертифікатами чи іншими документами; е) має кількісні та якісні обмеження (особа використовує найману працю не більше ніж чотирьох фізичних осіб; особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем;) е) передбачає велику організаційну, фінансову, інституційну свободу фізичної особи; ж) відсутність прямого підпорядкування або контролю з боку інших суб'єктів; з) має дуальну мету: отримання доходу та досягнення соціального ефекту, залежного від сфери професійної діяльності;

- сформовано уявлення щодо податково-правового режиму, якому властиве органічне і синергетичне поєднання таких елементів як: правові засоби (норми податкового права, правові принципи); сфера застосування (визначається предметом податкового права); метод регулювання

(імперативний із застосуванням диспозитивних прийомів); зв'язок між учасниками правовідносин (владно-майновий); мета застосування (забезпечення реалізації широкого кола публічних інтересів, або приватних інтересів, або їх балансуванню);

- обґрунтовано пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства України, яке стосується оподаткування доходів від здійснення незалежної професійної діяльності.

Повнота викладу положень дисертації в наукових публікаціях, зарахованих за темою дисертації.

Результати дисертації відображено в чотирьох наукових статтях, із яких три опубліковані у фахових виданнях, визначених МОН України, одна наукова стаття – у науковому періодичному виданні іншої держави, та чотирьох тезах доповідей, оприлюднених на науково-практичних конференціях та круглого столу.

Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації.

1. Досліджуючи правосуб'єктність осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність як платників податків автор робить висновок, що правосуб'єктність виступає передумовою податково-правового статусу осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність.

Оскільки твердження, що правосуб'єктність є необхідною умовою правового статусу платників податків є загально визнаним в податковому праві є потреба в виділенні особливих ознак, що відображують специфіку правосуб'єктності осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність як платників податків та її вплив на податково-правовий статус даних осіб.

2. Додаткової аргументації потребує запропонована автором пропозиція щодо відмови 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».

У дисертації аналізується співвідношення понять «незалежна професійна діяльність», «особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність», і поняття «вільні професії» і «особи вільних професій». Однак, вважаємо, що позиція автора про необхідність 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» виходячи лише з міжнародної практики і обраного Україною євроінтеграційного вектора, є не повним і потребує додаткових аргументів та обґрунтування.

3. Автором виділяються цілий ряд ознак незалежної професійної діяльності, а саме: а) є формою зайнятості виключно фізичних осіб; б) дотичність до певних (спеціальних) напрямів діяльності людини (наукова, літературна, артистична, художня, викладацька і т.д.); в) широкий спектр змістового наповнення професійної діяльності; г) необхідність дотримання законодавства, що регулює конкретний вид професійної діяльності активну поведінку; д) стосується діяльність осіб із спеціальними знаннями та навичками (лікарі, приватні нотаріуси, адвокати, аудиторі, бухгалтери і т.д.), що підтверджується певними сертифікатами чи іншими документами; є) має кількісні та якісні обмеження (особа використовує найману працю не більше ніж чотирьох фізичних осіб; особа не є працівником або фізичною особою – підприємцем;) е) передбачає організаційну, фінансову, інституційну свободу фізичної особи; ж) відсутність прямого підпорядкування або контролю з боку інших суб'єктів; з) має дуальну мету: отримання доходу та досягнення соціального ефекту, залежного від сфери професійної діяльності.

На наше переконання, більшого змістового наповнення вимагає така, ознака, визначена автором, як широкий спектр змістового наповнення професійної діяльності.

Слід зазначити, що викладені зауваження переважно мають дискусійний характер і тому суттєво не впливають на позитивну оцінку дисертаційної роботи. Вони викликані інтересом до цього дослідження, новизною та актуальністю питань, що розкриваються автором.

Загальний висновок.

Дисертаційне дослідження **ПОСТОРОНКО Євгена Валерійовича** на тему «**Правове регулювання оподаткування незалежної професійної діяльності**», відповідає вимогам, встановленим згідно до Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у закладах вищої освіти (наукових установах), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року №261 (зі змінами і доповненнями від 03 квітня 2019 року №283), пунктам 6, 7, 8, 9 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 року №44, є завершеною самостійною науково-дослідною роботою, в якій отримано нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності вирішують наукове завдання, що має істотне значення для науки податкового права, а його автор – Посторонко Євген Валерійович заслуговує на присудження йому освітньо-наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 Право.

Рецензент
доцентка кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету управління
та права імені Леоніда Юзькова,
кандидатка юридичних наук,
доцентка

Ірина СТОРОЖУК