

До разової спеціалізованої  
вченої ради ДФ 2023-53  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого,  
61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77

## **РЕЦЕНЗІЯ**

*на дисертацію Мандзюка Олександра Ігоровича «Доктринальні положення оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку»  
на здобуття ступеня доктора філософії  
за спеціальністю 081 «Право»*

**Актуальність обраної теми дисертаційного дослідження.** Останнім часом в Україні активізувалися процеси реформування податкового законодавства, що обумовлено не тільки внутрішніми факторами, а й курсом на інтеграцію до провідних світових спільнот. Проявляється це у ґрунтовній переробці податкового законодавства, внесенні чисельних доповнень і змін до Податкового кодексу України, які у підсумку торкаються майже всіх осіб, що перебувають або працюють на території України. Відчути на собі ці переміни може кожна людина, адже відповідно до норм Конституції всі мають сплачувати законно встановлені податки і збори. За таких умов ґрунтовне дослідження правового статусу фізичних осіб – платників податків, визначення їх прав та обов'язків набуває особливого значення. За таких умов актуальність та своєчасність проведеного О. І. Мандзюком дослідження стають незаперечними.

Дисертація виконана на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до Комплексної цільової програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965). Тема дисертаційної роботи затверджена на засіданні вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого 23 листопада 2018 року (протокол № 5) та

перезатверджена 30 червня 2023 року (протокол №12).

**Мета запропонованого дисертаційного** дослідження полягає у тому, щоб отримати наукові висновки щодо особливостей комплексної науково-правової характеристики правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні ними податкового обов'язку.

На досягнення названої мети було сформульовано вісім завдань (с. 5), які були досягненні і зафіксовані як наукова новизна одержаних результатів (с. 7-9), а також основні досягнення роботи висвітлені у загальних висновках (с. 144-154).

**Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій.** Положення, висновки та рекомендації, що містяться в дисертації, достатньою мірою науково обґрунтовані і достовірні. Під час виконання дисертаційної роботи відповідно до поставленої мети і вирішуваних завдань було застосовано сукупність методів, способів і прийомів наукового пізнання. Комплексність дослідження забезпечується системним підходом, що дає можливість розглядати й аналізувати проблеми в єдності їх змісту, природи й юридичної форми, а також провести системну наукову розробку доктринальних положень оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні ними податкового обов'язку. Серед інших, у дисертації використані такі методи: діалектичний, системного аналізу, формально-логічний, логіко-юридичний, системно-функціональний, порівняльно-правовий, статистичний тощо.

Інформаційні основи дослідження становлять Конституція України, закони й постанови Верховної Ради України, укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, нормативні документи Митної служби, інші нормативні акти центральних органів виконавчої влади, узагальнення практики діяльності антикорупційних органів, наукові праці з фінансового права, філософії права, публічного адміністрування, теорії держави і права, конституційного, трудового, адміністративного, міжнародного права, а також юридична публіцистика.

Використовувалося у дисертації чинне й раніше діюче законодавство України, а також податкове законодавство зарубіжних країн із питань нормативного регулювання виконання платниками податків своїх податкових обов'язків. Емпіричну базу дослідження становлять статистичні дані: акумульовані відповідними структурними підрозділами, вітчизняними й міжнародними організаціями; публікації в періодичних виданнях, а також енциклопедична й довідкова література. Здійснено аналіз судової практики по справах з порушення законодавства щодо належної реалізації податкового обов'язку фізичними особами та їх податковими агентами.

#### **Достовірність і новизна наукових положень, висновків і рекомендацій.**

Наукова новизна одержаних результатів дисертаційної праці О. І. Мандзюка полягає в тому, що подана робота є одним із перших у науці податкового права комплексним спеціалізованим дослідженням теоретичних й практичних проблем правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні ними свого податкового обов'язку з урахуванням динаміки зміни суспільних відносин останніх років.

Здійснений аналіз змісту дисертаційного дослідження дозволяє зробити висновок про наявність елементів наукової новизни. Найбільш суттєвими науковими положеннями у поданій дисертації, на наше переконання, є те, що дисертанткою уперше: доведено існування складного юридичного факту, який є підставою виникнення обов'язку зі сплати податку, та складається з таких елементів, як наявність відповідного статусу зобов'язаної особи, її податкової правосуб'єктності, об'єкту оподаткування та реальної можливості сплатити податок; доводиться наявність в переліку підстав, що обумовлюють виникнення податкового обов'язку фізичних осіб, факту обізнаності контролюючого органу про наявність того або іншого об'єкта оподаткування, що пов'язано не з особливостями безпосередньо об'єкта, а зі специфікою регулювання такої складової податкового обов'язку, як податковий облік, який, в свою чергу, є підґрунтям для проведення контролю за належним виконанням обов'язку зі

сплати податку; наголошується на необхідності детальної класифікації доходів фізичних осіб (як однієї з підстав виникнення податкового обов'язку) за низкою видових критеріїв на сім груп, по кожній з яких податок на доходи фізичних осіб сплачується із застосуванням різних механізмів обчислення бази оподаткування.

Окрім того, удосконалено: характеристику об'єкту податку на доходи фізичних осіб, специфіка якого полягає у тому, що цей платіж передбачає оподаткування операцій, частина яких проводяться між фізичними особами в готівковій формі й не фіксуються документально; підхід щодо природи виникнення податкового обов'язку фізичних осіб, який передбачає її визначення як в межах імперативної вимоги сплатити з отриманого доходу податок на доходи фізичних осіб, так і в контексті законослухняної або деліктної поведінки платника; характеристику похідних або уточнюючих об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб елементів правового механізму податку (база оподаткування – кількісна характеристика об'єкта оподаткування, масштаб оподаткування – параметр виміру об'єкта й одиниця оподаткування – одиниця виміру масштабу) виходячи із структури об'єкта оподаткування.

Також набули подальшого розвитку: позиція щодо вдосконалення правового регулювання термінологічного апарату Податкового кодексу України, що полягає у необхідності перенесення окремих понять, які стосуються виключно оподаткування фізичних осіб, зі ст. 14 до Розділу IV Податкового кодексу України; пропозиція щодо виключення зі складу загального місячного оподаткованого доходу грошей або майна (немайнових активів), які платник отримав у вигляді хабаря, або є результатом крадіжки чи знаходження як скарбу, адже основою для цієї пропозиції слугує принцип правової чистоти та справедливості, де враховується, що отримання таких коштів або майна відбулося в обставинах, які підтверджені обвинувальним вироком суду. Важливим аспектом є невиконання такого припису через об'єктивні обставини, що ускладнюють виконання даної вимоги, а також відсутність визначеного механізму для сплати належних сум податків в цьому конкретному випадку;

аргументація недосконалості правового регулювання оподаткування сум заборгованості платника податку, які перейшли строк позовної давності, через що висловлюється пропозиція внести зміни до Податкового кодексу України з метою виключення цього елемента зі складу загального місячного оподатковуваного доходу, коли основою для цієї пропозиції слугує визнання недоліків у чинному законодавстві, що регулює оподаткування заборгованості, що вже не підлягає позовній вимозі.

**Повнота викладу наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації та в опублікованих працях.**

Теоретичні висновки й практичні рекомендації, що містяться в дисертаційній роботі, обговорювалися та були схвалені на засіданнях кафедри податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, доповідалися на міжнародних науково-практичних конференціях, а також на засіданні кафедри проведено публічну презентацію наукових результатів дисертації та її обговорення. Основні положення й результати дисертації викладено в п'яти наукових працях, з яких три наукових статті, опубліковані у виданнях, що визнані як фахові з юридичних наук, а також у тезах двох доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях.

**Структура й обсяг дисертації** зумовлені метою, завданнями і предметом дослідження та мають логічну побудову. Дисертація складається з вступу, двох розділів, які містять п'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 189 сторінок, у т. ч. основного тексту - 154 сторінки. Список використаних джерел налічує 184 найменування.

У першому розділі «Місце податку на доходи фізичних осіб в податковій системі України», який містить два підрозділи, розкривається суть прибуткового оподаткування фізичних осіб, окреслюються принципові положення, що стосуються їх оподаткування, детально висвітлюється призначення податку на доходи фізичних осіб як основного податково-правового важеля для цієї категорії платників. Податок на доходи фізичних осіб характеризується як

класичний різновид прямого податку, вказуються найпринциповіші риси платежів цього типу, проведено їх диференціацію від непрямих податків. У компаративному аспекті автором констатовано переважання у більшості країн прямого оподаткування. При загальній характеристиці податку на доходи фізичних осіб як особистого податку обґрунтовано наявність у цьому виді оподаткування окремих елементів, що віддзеркалюють принципи реальних податків.

Також у першому розділі роботи дисертантом робиться наголос на доктринальному значенні об'єкта податку на доходи фізичних осіб, визначається склад даної категорії проводиться розмежування об'єкта та бази оподаткування, встановлюються зв'язки між ними. Зазначається, що податок, як складне явище, представляє собою комплекс взаємодіючих елементів і є основною юридичною конструкцією, яка використовується в системі податкового права.

Другий розділ дисертації «Доходи як підстава справляння податку на доходи фізичних осіб» присвячено переважно різним аспектам реалізації процедур виконання податкового обов'язку фізичними особами та складається з трьох підрозділів. При характеристиці підстав виникнення правовідносин із справляння податку на доходи фізичних осіб робиться наголос на тому, що в теорії права виникнення правовідносин зазвичай повзується з наявністю юридичного факту, проте стосовно процесу виникнення правовідносин з приводу оподаткування свою специфіку має галузь фінансового права, що обумовлюється багатоплановістю процесу оподаткування. Дисертантом надається ґрунтовна характеристика різновидів фізичних осіб як платників податків, робиться наголос на проблемах визначення статусу податкового резидента для цієї категорії платників. При цьому автором широко використовується компаративний метод аналізу, завдяки чому відбулося порівняння процедур визначення резидентського статусу фізичних осіб в Україні та інших країнах світу (Польщі, Німеччині, Австрії, Республіці Молдова та ін.).

В цьому розділі також розкрито засади формування загального оподаткованого доходу, загального місячного оподаткованого доходу та загального річного оподаткованого доходу. Значну увагу в роботі приділено детальному аналізу категорії «чистий річний оподатковуваний дохід», зроблено дослідження існуючих механізмів його зменшення платниками податків, окреслено складові елементи конструкцій «податкова соціальна пільга» та «податковий кредит». При цьому існуючі в Україні механізми визначення оподаткованого доходу фізичних осіб порівнюються із оподаткуванням аналогічних складових у Сполучених Штатах Америки, Канаді, Німеччині.

**Дотримання академічної доброчесності.** Вивчення представлених рукопису та анотації, дисертації О. І. Мандзюка на тему «Доктринальні положення оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку» дозволяє зробити висновок щодо ідентичності анотації і основних положень дисертації та не дає підстав констатувати допущення дисертантом порушень академічної доброчесності. Усе зазначене дозволяє позитивно оцінити рецензовану наукову роботу, відповідний теоретико-методологічний рівень, самостійність її написання, наявність певних елементів наукової новизни.

Загалом позитивна оцінка розглядуваної дисертаційної роботи О. І. Мандзюка дозволяє звернути увагу на окремі дискусійні положення, а також висловити наступні зауваження:

1. У підрозділі 2.2. автором зроблено аналіз процедур встановлення обсягу оподаткованого доходу фізичних осіб. При цьому він зазначає, що витрати на отримання доходу – це витрати, здійснені з метою отримання доходу, утримання або забезпечення джерела доходу, за винятком витрат, перерахованих у законодавстві. У якості прикладу наводяться витрати на придбання землі не можуть вважатися витратами на отримання доходу, навіть якщо є план будівництва приміщень для здійснення господарської діяльності. У даному випадку, як вбачається автором допущено логічну помилку при формулюванні своєї позиції. Вказаний автором підхід дійсно застосовується в

інших країнах світу, але чинні норми податкового законодавства України передбачають зворотній підхід для фізичних осіб, адже, наприклад, до складу податкової знижки включаються виключно різновиди витрат, прямо передбачені у Податкового кодексі України.

2. У підрозділі 2.3 дисертаційної роботи автором при характеристиці податкової звітності зазначається: «Виконання обов'язку з податкової звітності є відповідальністю відповідної особи». У даному випадку доцільніше говорити про деліктну поведінку, адже саме не виконання обов'язку з формування та подання звітних документів може призвести до настання юридичної відповідальності.

3. На сторінці 123 автор наголошує на подвійному характері обов'язку з податкової звітності та вказує: «Якщо платник податку подає до податкового органу декларацію або розрахунок конкретного податку за результатами податкового періоду, то стадія виконання обов'язку з податкової звітності є підсумковою. Проте, якщо йдеться про ведення податкового обліку доходів і витрат платника податків та складання на його основі податкової звітності протягом податкового (звітного) періоду, ця стадія має наскрізний характер». Хотілося б при цьому почути міркування автора щодо критеріїв, при настанні яких обов'язок з податкової звітності має підсумковий або наскрізний характер.

Сформульовані зауваження здебільшого мають дискусійний характер і тому суттєво не впливають на загальну позитивну оцінку рецензованої дисертаційної роботи.

Усе викладене дозволяє зробити загальний висновок про те, що дисертація О. І. Мандзюка на тему «Доктринальні положення оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку» є завершеною самостійною кваліфікаційною науковою працею, в якій отримано нові науково обґрунтовані результати, які вирішують конкретне наукове завдання з питань теоретичних й практичних проблем правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні ними свого податкового обов'язку з урахуванням динаміки



зміни суспільних відносин останніх років. Дисертаційне дослідження відповідає спеціальності та вимогам до її оформлення, які висуваються у 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, а дисертант Мандзюк Олександр Ігорович заслуговує на присудження йому ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

**Рецензент:**

доктор юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри податкового права  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого



І. М. Бондаренко



Підпис	<i>Бондаренко ІМ</i>
Засвідчую	<i>[Signature]</i>
Нач.ВК	<i>[Signature]</i>
	<i>05.05.2024</i> р.