

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

## **РЕЦЕНЗІЯ**

**доцента, доктора юридичних наук  
Смичка Євгена Михайловича на дисертацію  
Мандзюка Олександра Ігоровича, підготовлену на тему  
«Доктринальні положення оподаткування доходів фізичних осіб при  
виконанні податкового обов'язку», подану на здобуття наукового ступеня  
доктора філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081  
«Право»**

**Актуальність теми дисертації.** Дослідження проблем, що пов'язані із оподаткуванням фізичних осіб, впливають на якість та темпи податкової реформи, налагодження партнерських взаємин між владою, бізнесом та громадянами. Створення простих і прозорих умов для оподаткування сьогодні особливо актуальне. Одним із основних завдань проведення податкової реформи в Україні є не тільки досягнення стабільності норм, поступове зниження податкового навантаження, запровадження оптимізованої моделі та системи відносин оподаткування, але й збільшення податкових надходжень до бюджетів. Доля податкових надходжень від оподаткування фізичних осіб є дуже вагомою в загальній масі джерел поповнення як Державного бюджету України, так і місцевих бюджетів. Особливого значення в перебігу реалізації цього завдання набуває створення ефективного, гнучкого та дієвого механізму оподаткування фізичних осіб.

Особливо актуальною і своєчасною є розробка теоретичних проблем правового регулювання оподаткування фізичних осіб на сучасному етапі реформування податкової системи. Виходячи з цього, необхідно враховувати, що функціонування системи оподаткування передбачає формування такої системи обов'язкових платежів, всі елементи якої гармонійно б доповнювали

один одного, мали економічну спрямованість і відповідали сучасним потребам суспільства і держави. Ефективне управління економікою, податкове регулювання можуть бути реалізовані тільки при об'єднанні і взаємодії інтересів особистості й держави, дотриманні принципу взаємної відповідальності. Практично всі громадяни України, іноземці й особи без громадянства, які знаходяться на її території, виступають платниками податків, що справляються в Україні. Тому недосконалість і невизначеність податкового законодавства відбиваються перш за все на змісті їх прав і свобод.

Вказане зумовлює актуальність обраної здобувачем теми дисертації, що, крім того, відповідає напрямам наукових досліджень кафедри податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого та виконана в межах цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (державна реєстрація за № 0111U000965).

**Обґрунтованість наведених у дисертації наукових положень, висновків і пропозицій та оволодіння здобувачем методологією наукової діяльності.** Дисертант в межах наукового дослідження використав достатню кількість нормативних, наукових та правозастосовних джерел, що свідчить про достатній рівень достовірності проведеного дослідження. А фундаментальні наукові результати, отримані під час написання роботи, відображені в 5 наукових публікаціях, 3 з яких опубліковано у фахових наукових виданнях України, а 2 тез доповідей – у збірниках матеріалів науково-практичних конференцій.

Дисертація складається зі вступу, двох розділів, що містять 5 підрозділів, списку використаних джерел (184 найменування) та додатка. План і структура дисертації є правильно вибудованими і логічно пов'язаними з метою, об'єктом і предметом роботи. Висновки та рекомендації, сформульовані в дисертації, є в необхідній мірі обґрунтованими, виваженими

та достовірними. Умовиводи дисертанта ґрунтуються на глибокому авторському осмисленні великої кількості наукових джерел, актів чинного законодавства України, а також української та міжнародної судової практики.

Мандзюк О.І. метою наукової роботи визначив комплексну розробку основних положень, що визначають правову природу податку на доходи фізичних осіб та його об'єкту і розробку пропозицій по вдосконаленню правового регулювання оподаткування фізичних осіб. Для досягнення цієї мети в дисертації було вирішено низку наукових завдань, зокрема: встановлено місце податку на доходи фізичних у системі загальнообов'язкових платежів; здійснено компаративний аналіз правового регулювання процедур оподаткування доходів фізичних осіб в різних країнах світу; зроблено детальний аналіз нормативно-правової бази, якою регулюється оподаткування доходів фізичних осіб в Україні; встановлено та охарактеризовано правові зв'язки між різними елементами правового механізму податку на доходи фізичних осіб; розкрито динамічний аспект правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб; здійснено класифікацію різновидів доходів, що включаються в базу оподаткування фізичних осіб; визначено концептуальні засади нормативного регулювання основних та додаткових елементів податку на доходи фізичних осіб; запропоновано зміни до податкового законодавства України, спрямовані на вдосконалення правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб та механізму податку на доходи фізичних осіб в цілому.

Ступінь обґрунтованості наукових положень дисертації забезпечується застосуванням сучасних методів наукового пізнання, зокрема, таких як: діалектичний, що посприяв вивченню об'єкта та предмета дисертації; системний метод, що знайшов своє відображення при структуруванні елементів правового механізму податку на доходи фізичних осіб; історико-правовий, за допомогою якого досліджено генезу виникнення та розвитку прибуткового оподаткування фізичних осіб; порівняльно-правовий, що

використовувався при аналізі та співставленні матеріального та процедурного регулювання податкових відносин та інші.

Отже, потрібно зазначити, що всі основні наукові положення, ідеї та висновки, які отримали свою фіксацію у науковій праці, є належним чином апробованими та доступними широкому науковому загалу, а також змістовне наповнення, перелік і кількість публікацій відповідають встановленим вимогам п. 8 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 № 44 від 12 січня 2022 року.

**Наукова новизна отриманих результатів.** Перш за все потрібно наголосити, що дисертація є першим в українській правовій літературі 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.

У результаті проведеного дослідження сформульовано низку принципово нових положень і висновків, що характеризуються науковою значимістю, теоретичною та практичною цінністю, запропонованих особисто здобувачем, частину з них – удосконалено, інші – набули подальшого розвитку. Найбільш суттєвими науковими результатами дисертації є: ґрунтовне аргументування позиції щодо 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. Також автором 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.

Не менш важливим є формування авторської позиції щодо наявності в переліку підстав, які 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. У контексті цього автором 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 в матеріальних носіях.

Також запропоновано 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. При цьому Мандзюком О. І. надано 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.

У роботі набула розвитку 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.

Заслуговує на увагу й 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. До кола практичних пропозицій можна віднести й позицію 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.

**Значення дисертації для науки та практики, можливі шляхи використання результатів дослідження.** Теоретичне та практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані у дисертації пропозиції та висновки можуть бути використані у науково-дослідницькій сфері, адже основні положення та висновки дисертації можуть бути фундаментом для подальшого дослідження питань, що пов'язані з виконання податкового обов'язку фізичними особами. Також у навчальному процесі здобуті у роботі положення можуть стати підґрунтям при викладанні навчальних дисциплін «Податкове право», «Вирішення податкових спорів», «Податковий процес» та «Податкова відповідальність», а також при підготовці навчальних посібників та підручників із податкового права тощо. У правотворчості положення дисертації доцільно застосовувати під час

вдосконалення чинного податкового законодавства, а у правозастосовній діяльності – при проведенні науково-практичних семінарів або конференцій, що присвячені проблематиці оподаткування загалом або вузько спрямованим аспектам оподаткування такої категорії платників податків, як фізичні особи.

**Оформлення дисертації та дотримання вимог академічної доброчесності.** Дисертація оформлена згідно зі встановленими МОН України вимогами до цього виду наукових праць. Наукова робота виконана державною мовою з дотриманням вимог наукового стилю. Сформульовані дисертантом положення, висновки та пропозиції є аргументованими та логічно викладеними. Фактів академічного плагіату, фабрикації, фальсифікації в дисертації та наукових публікаціях здобувача не виявлено.

**Дискусійні положення дисертації та основні зауваження.** Завдяки оволодінню вдало обраними загальнонауковими і спеціально правовими методами дисертанту вдалося досягти поставленої мети наукової роботи та успішно виконати окреслені завдання дослідження. Водночас до дисертації можна висловити певні зауваження та звернути увагу на положення, що є недостатньо опрацьованими, зокрема:

1. Дисертант у роботі розмірковує про необхідність удосконалення правового регулювання податку на доходи фізичних осіб, що обумовлено недостатньо чітким регулюванням окремих елементів цього податку у нормах податкового кодексу України. Зокрема, ним висловлені пропозиції щодо окремого значення такого елемента цього платежу, як предмет оподаткування (с. 62-64). У якості прикладу дисертант наводить досвід його закріплення у Румунії і зазначає, що об'єкт у цьому контексті є видовим проявом родового об'єкта оподаткування – доходу. При цьому думка автора щодо доцільності на законодавчому рівні диференціації об'єкта та предмета податку на доходи фізичних осіб не має під собою достатньої аргументації, адже при встановленні податків застосовується принцип єдиного підходу до встановлення податків та зборів, який передбачає визначення на

законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку. Саме тому неможливо закріпити цей елемент лише по одному з податків.

2. На с. 93 своєї роботи дисертант зазначає: «...конституційні положення повинні визначати не лише обов'язок громадян і організацій з оплати податків, але й регулювати процедури їх встановлення та стягнення. Це важливий аспект фінансового права, оскільки визначає правові основи податкових відносин у країні. Варто відзначити, що конституційні принципи можуть відрізнятися в залежності від ідеологічних та економічних умов». Вбачається, що автор у цьому разі хотів підкреслити важливість закріплення конституційного обов'язку сплачувати податки і збори. Він у нас відображений у ст. 67 Конституції України. Проте пропозиції автора щодо закріплення на конституційному рівні саме процедур встановлення податків та їх сплати не мають під собою підґрунтя. Для цього існує Податковий кодекс України, а у конституції відображено лише повноваження відповідного органу – Верховної Ради України – визначати склад податкової системи, що і зроблено у профільному кодифікованому нормативному акті (Податковому кодексі України).

Необхідно підкреслити, що наведені зауваження не впливають на загальну позитивну оцінку дисертації Мандзюка Олександра Ігоровича. Аналіз роботи довів, що наукова праця має належний ступінь наукової новизни, а її результати можуть бути застосовані у науково-дослідницькій сфері, правотворчості, правозастосовній діяльності, навчальному процесі. Здобувачу вдалося досягти поставленої мети дослідження, яка полягала у визначенні сутності та змісту виконання податкового обов'язку фізичними особами, а також у формулюванні науково обґрунтованих пропозицій з удосконалення чинного законодавства та правозастосовної практики.

**Відсутність конфлікту інтересів.** Рецензент не має реального чи потенційного конфлікту інтересів щодо здобувача та/або її наукового керівника.

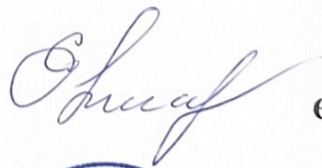


**Загальний висновок.** Дисертація Мандзюка Олександра Ігоровича на тему «Доктринальні положення оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку» виконана на високому теоретичному рівні, матеріал наукової роботи викладено в логічній послідовності, всі висновки отримали необхідну й достатню теоретичну аргументацію та є методологічно обґрунтованими. За своїм змістом і загальною спрямованістю дисертація Мандзюка О.І. відповідає обраній спеціальності 081 «Право», робота пройшла належну апробацію. Дисертація є самостійною завершеною роботою, в якій відсутні порушення академічної доброчесності.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що дисертація Мандзюка Олександра Ігоровича на тему «Доктринальні положення оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку», подана на здобуття наукового ступеня доктора філософії, 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 року № 44 (зі змінами, внесеними постановою Кабінету Міністрів України від 21 березня 2022 року № 341), а її автор заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

**Рецензент:**

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



Є. М. Смичок



Тідпис *Смичок Є. М.*  
Засвідчую  
Нач. ВК *Смичок*  
08. 02. 2024 р.