

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

ВІДГУК

**офіційного опонента - докторки юридичних наук, професорки, Першого проректора із науково-педагогічної та наукової роботи
Мащенко (Покатаєвої) Ольги Вікторівни
на дисертацію Мандзюка Олександра Ігоровича
«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 обраної теми дослідження. Актуальність теми дисертаційного дослідження О.І. Мандзюка обумовлена тим, що сфера оподаткування натеper виступає однією з найбільш динамічних царин суспільних відносин, що характеризується постійним розвитком, залученням нових інструментів, трансформацією усталених конструкцій. Причому обумовлена така динамічність не лише проведенням податкової реформи, яка набула надзвичайних обертів в останні роки, а й розвитком суспільних відносин економічного характеру.

Одним з прикладів такого розвитку і є все більше поширення можливостей оподаткування операцій фізичних осіб, які наразі проводяться як між юридичними, так і між юридичними та фізичними особами. Розширення бази оподаткування по прибутковим і майновим податкам, активне залучення фізичних осіб до відносин з приводу обігу капіталу, їх вихід на ринок цінних паперів породжує необхідність визначення принципів підходів до оподаткування цієї категорії платників податків, окреслення доктринальних підходів виконання ними своїх податкових обов'язків.

Про практичну та наукову цінність дисертації О. І. Мандзюка свідчить також факт, що вона виконана на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (державна реєстрація за № 0111U000965). Тематика дисертації відповідає Стратегії

реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та плану заходів з її реалізації, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р, а також Стратегії розвитку Національної академії правових наук України на 2021-2025 роки, затвердженої Постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26. 03. 2021 р. № 12-21 та Стратегії сталого розвитку України до 2030 року. Усе вищевикладене обумовлює актуальність обраної О. І. Мандзюком теми та своєчасність дослідження проблем оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку.

Оцінка наукової обґрунтованості положень, висновків і пропозицій, сформульованих у дисертації, та оволодіння здобувачкою методологією наукової діяльності. Робота ґрунтується на результатах аналізу значної кількості нормативно-правових актів, наукових досягнень загальної теорії держави і права, конституційного, адміністративного та податкового права. Положення, висновки і рекомендації, наведені в роботі, є обґрунтованими та достовірними, бо ґрунтуються на аналізі вітчизняної та зарубіжної наукової літератури, нормативних актів, юридичної практики. За результатами дослідження дисертанту вдалося встановити місце податку на доходи фізичних у системі загальнообов'язкових платежів; здійснити компаративний аналіз правового регулювання процедур оподаткування доходів фізичних осіб в різних країнах світу; зробити детальний аналіз нормативно-правової бази, якою регулюється оподаткування доходів фізичних осіб в Україні; встановити та охарактеризувати правові зв'язки між різними елементами правового механізму податку на доходи фізичних осіб; розкрити динамічний аспект правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб; здійснити класифікацію різновидів доходів, що включаються в базу оподаткування фізичних осіб; визначити концептуальні засади нормативного регулювання основних та додаткових елементів податку на доходи фізичних осіб; запропонувати зміни до податкового законодавства України, спрямовані на вдосконалення правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб та механізму податку на доходи фізичних осіб в цілому.

Запропонована дисертаційна робота характеризується системним підходом до предмету дослідження. Структура дисертації включає вступ, два логічно пов'язані між собою розділи, що вміщують п'ять підрозділів, висновки до кожного розділу та до роботи в цілому, списку використаних джерел та додатку. Обраний спосіб структуризації роботи відповідає меті дисертаційного дослідження, дозволяє послідовно й змістовно розглянути всі питання та вирішити завдання, визначені автором.

Дослідження дисертант розпочинає з надання загальної характеристики податку на доходи фізичних осіб як основного прибуткового податку, що сплачується цією категорією платників податків. Позитивно при цьому варто оцінити намагання автора охарактеризувати принципові риси таких платежів не лише із застосуванням наробок українських вчених, а й з урахуванням іноземних їх колег, зокрема, з Німеччини й Австрії. Дисертант у даному випадку наголошує на принциповій особливості побудови оподаткування в унітарних країнах порівняно з федеративними, адже адміністративно-територіальні одиниці перших суверенними правами, як правило, не наділені, тому повністю підпорядковані центральним органам влади, у тому числі й у питаннях оподаткування.

Окрема увага приділяється класифікації обов'язкових платежів в системі оподаткування, яка спрямована на створення систематизованої структури для кращого розуміння функціональної ролі та мети кожного виду оподаткування в економічній системі. Цей підхід, на переконання автора, сприяє не лише організації фінансових потоків, але й забезпечує ефективний контроль та управління податковою системою. Важливим елементом є встановлення критеріїв класифікації, таких як призначення платежів, об'єкти оподаткування, терміни сплати та інших. Це сприяє створенню структури, яка відображає різноманіття платежів у системі оподаткування і забезпечує чіткість та логічність в організації фіскальної системи країни.

О. І. Мандзюк при характеристиці окремих аспектів оподаткування фізичних осіб звертає увагу на складнощі, пов'язані з можливим подвійним оподаткуванням,

що у сучасних умовах постає однією з найактуальніших проблем. Зокрема, автор зазначає, що класифікація податків та зборів має стратегічне значення в контексті уникнення подвійного оподаткування та гармонізації податкових систем різних країн. Визначаючи їхню функціональну роль та мету в економічній системі, класифікація стає підґрунтям для розв'язання проблем у міжнародних податкових відносинах. Подвійне оподаткування, зокрема на міжнародному рівні, потребує чіткого визначення та класифікації різних видів податків для ефективного уникнення його негативних економічних наслідків. Гармонізація податкових систем сприяє створенню єдиної та взаємно визнаної системи, що сприяє спільному регулюванню податків та зборів, полегшуючи міжнародні бізнес-операції та забезпечуючи рівні умови для платників податків у різних частинах світу. У світлі цього автором розглянуто причини технічного, організаційного та політичного характеру, що призводять до подвійного оподаткування, а також запропоновано уникати негативних його проявів наявним у національних законодавствах та міжнародних договорах інструментарієм.

Вагомим доробком є розгляд податку на доходи фізичних осіб структуровано через призму виокремлених у його складі конструктивних елементів. Податок, як ключовий елемент системи податкового права, складається з взаємодіючих елементів, що формують його внутрішню структуру. Розбиття цієї структури на елементи зумовлене методологічною необхідністю в системному аналізі, де термін «елемент» визначається як мінімальний компонент системного явища. Виокремлення елементів у структурі податку має методологічне обґрунтування, спрямоване на розуміння та аналіз цього складного юридичного явища.

Лише позитивно можна оцінити глибокий аналіз законодавчих підходів до визначення поняття «об'єкт оподаткування», особливо при зв'язку з податковою базою. Автор знову вдається до компаративного аналізу підходів українського та іноземних законодавців, й зазначає, що досвід європейських країн свідчить про відсутність такого терміну у французькому та італійському законодавстві. В Німеччині та Австрії обов'язок сплати податку виникає, коли існує об'єкт податку, і

зв'язок з правовідносинами зі сплати податку. О. І. Мандзюк констатує, що визначення «об'єкту оподаткування» у законодавстві більшості європейських країн відсутнє, і законодавці обмежуються переліком можливих об'єктів матеріального характеру, що підлягають оподаткуванню. Варто відзначити, що факт виникнення обов'язку сплати податку пов'язаний із наявністю об'єкта оподаткування, хоча визначення цього поняття може відрізнитися в різних юрисдикціях.

До позитивних рис роботи варто віднести встановлення зв'язків між різними елементами правового механізму податку на доходи фізичних осіб, зокрема, об'єкту та податкових пільг. Автор пише, що застосування податкової знижки визначається тим, що платник податку на доходи фізичних осіб з кола податкових резидентів при обчисленні свого податкового зобов'язання може зменшити його на суму законодавче дозволених відрахувань. У цьому випадку використовується поняття чистого річного оподаткованого доходу, який слугує основою оподаткування для резидента. Це не визначається як окремий вид об'єкта оподаткування, а представляє собою базу для застосування податкової ставки. Автор звертається при цьому до порівняльної характеристики законодавства різних країн та вказує, що аналогічний підхід існує в законодавстві країн англосаксонської правової системи, наприклад, у США, де розрізняються «валовий», «чистий» та «оподатковуваний» різновиди доходів фізичних осіб. В Україні така диференціація є характерною для юридичних осіб при сплаті податку на прибуток підприємств. Є в роботі й інші цікаві, сміливі та оригінальні підходи до оподаткування фізичних осіб при виконанні ними своїх обов'язків платників податків.

Кожен з трьох розділів дослідження завершується конкретними висновками, які лаконічно узагальнюють результати кожного етапу наукового дослідження. У фінальній частині роботи представлені загальні висновки, де узагальнені найважливіші теоретичні узагальнення та надані пропозиції з покращення чинного законодавства України. Використання автором комплексу філософських, загальнонаукових та спеціальних методів дослідження (діалектичний, системний, догматичний, історико-правовий, порівняльно-правовий, формально-правовий,

аналізу та синтезу) гарантує повноту, достовірність та об'єктивність отриманих результатів. Цей підхід сприяє формулюванню нових науково обґрунтованих висновків та аргументованих рекомендацій з удосконалення чинного законодавства.

Дисертант узагальнює та всебічно розглядає наукові праці провідних українських та зарубіжних науковців, успішно демонструє характерні особливості власних напрацювань, що відрізняють дисертацію від наукового доробку інших дослідників й визначає наукову новизну одержаних результатів. Матеріалами для дослідження стали спеціальна література з проблем оподаткування фізичних осіб, визначення їх правового статусу, виконання податкових обов'язків тощо. Об'єктом аналізу є суспільні відносини у сфері оподаткування доходів фізичних осіб. Основні результати дисертаційного дослідження викладені у п'яти публікаціях, три з яких опубліковано у фахових виданнях з юридичних наук, а також тезах доповідей на двох конференціях. Виходячи з цього можна зазначити, що висновки та пропозиції автора дисертації є достатньо обґрунтованими та достовірними.

Безумовним досягненням дисертаційного дослідження є положення, що визначають наукову новизну одержаних результатів, яка полягає у комплексній розробці основних положень, що визначають правову природу податку на доходи фізичних осіб та його об'єкту і розробка пропозицій по вдосконаленню правового регулювання оподаткування фізичних осіб..

Теоретична та практична цінність дослідження для науки та практики. Отримані результати мають важливе практичне застосування в різних сферах. У науково-дослідницькій сфері вони можуть служити основою для подальшого розвитку проблем податкового права. У правотворчому вимірі висновки і пропозиції дисертації можуть використовуватися при розробці законопроектів для удосконалення регулювання оподаткування фізичних осіб. У правоохоронній сфері сформовані висновки і рекомендації можуть використовуватися для вирішення колізій та узгодження норм законодавства, що допоможе зменшити конфлікти між контролюючими органами та платниками податків. У правовиховній сфері матеріали дисертації можуть стати методичним матеріалом для підвищення

правової культури населення і професійного рівня працівників податкових та судових органів. У навчальному процесі основні положення і висновки можуть використовуватися для викладання курсів фінансового і податкового права, а також для науково-дослідницької роботи студентів та підготовки навчальних матеріалів з вказаних предметів.

У цілому позитивно оцінюючи дисертаційне дослідження О. І. Мандзюка на тему «Доктринальні положення оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку», слід також висловити окремі зауваження, звернути увагу на окремі дискусійні моменти:

1. Доволі спірною вбачається теза автора щодо характеристики вагомості того або іншого елемента податку, коли він зазначає: «Незважаючи на те, що дана дисертаційна робота присвячена вивченню об'єкта податку на доходи фізичних осіб, необхідно звернути увагу також і на інші елементи правового механізму податку» (с. 57). Подібний наголос вбачається доволі дивним, адже уявлення про оподаткування фізичних осіб може скластися лише при аналізі усіх елементів правового механізму податку на доходи фізичних осіб, що, власне, у роботі і зроблено. Тому авторові варто пояснити, що він бажав виразити вказаною реплікою.

2. Тему дисертаційної роботи Мандзюка О.І. доволі повно розкрито через аналіз основних елементів правового механізму податку на доходи фізичних осіб, для чого автором проаналізовано правове регулювання об'єкта, платника, ставки оподаткування не лише в Україні, а й у інших країнах світу. Проте дисертант при цьому доволі поверхньо підходить до висвітлення процедур формування та подання податкової звітності, що, як відомо, формують основу виконання однієї з трьох складових податкового обов'язку у його широкому розумінні. Те саме стосується і податкового обліку, тому авторові варто детальніше зупинитися на цих аспектах.

3. У тексті дисертаційної роботи автор неодноразово вживає поняття «податковий агент». При цьому час від часу із контексту вбачається, що це поняття автор ототожнює із розумінням платника податку. Навряд чи доцільно так вільно

поводитися із термінологічним апаратом, адже, незважаючи на співпадіння окремих прав та обов'язків платника податку та податкового агента, вони є різними особами, різними учасниками податкових відносин.

Оформлення дисертації та дотримання вимог академічної доброчесності.

Аналіз тексту дисертації, а також публікацій автора за темою дисертації, свідчить про відсутність ознак порушення вимог академічної доброчесності. Робота виконана державною мовою з дотриманням вимог наукового стилю. Сформульовані дисертантом положення, висновки та пропозиції є аргументованими та логічно викладеними.

Реального або потенційного **конфлікту інтересів** у офіційного опонента ні стосовно здобувача, ні стосовно наукового керівника – немає.

Висновок. За актуальністю, ступенем новизни, обґрунтованістю, науковою та практичною значущістю здобутих результатів, а також за змістом, кількістю та обсягом публікацій дисертація Мандзюка Олександра Ігоровича на тему «Доктринальні положення оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку» відповідає 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 № 44.

На підставі викладеного, вважаю, що представлена до захисту кваліфікаційна наукова праця є завершеною та містить нові науково обґрунтовані результати, які у сукупності розв'язують конкретне наукове завдання, що має істотне значення для юридичної науки, а її автор – Мандзюк Олександр Ігорович – заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

Перший проректор із науково-педагогічної та наукової роботи
Класичного приватного університету
докторка юридичних наук, професорка



Машу
О. В. Машенко (Покатасва)
Відділ управління персоналом
ВІРНО:
Начальник відділу управління персоналом
Класичного приватного університету
" " " 20__ р.
підпис