

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

ВІДГУК

**офіційного опонента - доктора юридичних наук, професора
Латковської Тамари Анатоліївни 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 теми дисертаційного дослідження. Останнім часом в Україні відбуваються процеси, спрямовані на суттєву зміну законодавства з метою приведення його у відповідність до міжнародних вимог. При цьому правове регулювання відносини з приводу оподаткування потребує особливої уваги як з боку законодавця, так і з боку інших суб'єктів через появу нових конструкцій, засобів впливу тощо. Розвиток нових інститутів у межах цілісної галузі свідчить про поступовий рух та розвиток податкового права, а відтак і про необхідність нових наукових досліджень, які скерують поступ подальшого вдосконалення та поліпшення податкового законодавства. При цьому забезпечення сталих й вчасних надходжень від податків та зборів постає першочерговою задачею, адже саме за їх рахунок провадиться переважно наповнення бюджетів різних рівнів, створення економічного підґрунтя діяльності держави. З огляду на це, актуальність дослідження доктринальних положень оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку не викликає сумнівів.

Оподаткування фізичних осіб визнається однією з найважливіших складових фіскальної політики, яка має суттєвий вплив на стабільність

фінансово-економічного розвитку країни. Відповідне регулювання цього виду оподаткування вимагає високого рівня уваги і наукового підходу з урахуванням динаміки суспільних відносин та економічних змін. Розвиток наукової думки в області оподаткування фізичних осіб є ключовим елементом в забезпеченні адаптабельності податкової системи до реальних умов, що постійно змінюються. Наукові дослідження у галузі оподаткування фізичних осіб висвітлюють не лише технічні аспекти збору податків, а й вивчають вплив оподаткування на економічну активність та соціальні аспекти суспільства. Важливість таких досліджень полягає в реагуванні на зміни в економічному середовищі, формуванні ефективних податкових стратегій та забезпеченні соціальної справедливості.

Дослідження різних аспектів оподаткування фізичних осіб є важливим завданням для розвитку податкової політики, оскільки вони дозволяють виявити ефективні шляхи управління податками, оптимізації фінансових ресурсів та забезпечення економічної стійкості. Систематичне та комплексне дослідження податкових аспектів, пов'язаних з фізичними особами, сприяє вдосконаленню законодавства, розробці інноваційних підходів та забезпеченню відповідності податкової системи сучасним викликам і вимогам громадян та бізнес-середовища.

Проведення наукових досліджень у сфері оподаткування фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку стає нагальним завданням, особливо враховуючи швидкі трансформації сучасного суспільства.

Додатково про практичну та наукову актуальність дисертації свідчить її зв'язок із основними положеннями 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.

Зважаючи на викладене, можемо констатувати значну актуальність, теоретичну і практичну значущість обраної Мандзюком Олександром Ігоровичем теми дисертаційного дослідження.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Ознайомлення зі змістом дослідження та публікаціями автора дали змогу констатувати належну ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертаційній роботі, їх достовірність.

Успішному вирішенню поставлених у роботі завдань сприяла добре продумана логічна структура дисертаційної роботи, що свідчить про цілісність дослідження. Завдяки їй автор послідовно, системно і конструктивно дослідив важливі теоретичні питання, що розкривають доктринальні положення оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку; встановив місце податку на доходи фізичних у системі загальнообов'язкових платежів; проаналізував нормативно-правову базу, якою регулюється оподаткування доходів фізичних осіб в Україні; здійснив компаративний аналіз правового регулювання процедур оподаткування доходів фізичних осіб в різних країнах світу; встановив та охарактеризував правові зв'язки між різними елементами правового механізму податку на доходи фізичних осіб; розкрив динамічний аспект правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб; здійснив класифікацію різновидів доходів, що включаються в базу оподаткування фізичних осіб; визначив концептуальні засади нормативного регулювання основних та додаткових елементів податку на доходи фізичних осіб; запропонував зміни до податкового законодавства України, спрямовані на вдосконалення правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб та механізму податку на доходи фізичних осіб в цілому.

Дисертаційна робота відрізняється належним науковим рівнем, адже науковим підґрунтям дослідження є наукові праці фахівців з питань оподаткування й фінансової науки в цілому. Інформаційну й емпіричну основу дослідження становлять Конституція та закони України, нормативно-правові акти органів державної податкової служби й органів місцевого самоврядування. При написанні роботи розглянуто податкове законодавство країн Європи, Америки та Азії.

Науково-практичні результати, отримані здобувачем, є достовірними та об'єктивними. Викладені у дисертації О. І. Мандзюка наукові положення, висновки та рекомендації є обґрунтованими належним чином і достатньо переконливими.

У дисертації до дослідження концептуальних засад оподаткування фізичних осіб при виконанні ними своїх податкових обов'язків застосовується низка загальнонаукових та спеціально-правових методів дослідження, використання яких дозволило досягти поставленої мети й забезпечити наукову достовірність та чіткість отриманих теоретичних результатів. Усі методи були застосовані у взаємозв'язку, що в кінцевому підсумку сприяло всебічності, повноті й об'єктивності наукових висновків.

Теоретичну основу загальної методології наукового дослідження формують, зокрема, такі наукові методи дослідження: системного аналізу, логіко-семантичний метод, системно-структурний метод, системно-функціональний метод, діалектичний метод, методи інтегрального аналізу і синтезу. Особливо слід підкреслити важливість відображення у роботі методів порівняльного правознавства, які дозволили дисертанту сформулювати висновки спираючись, у тому числі, на узагальнення зарубіжного досвіду правового регулювання відносин, що виникають з приводу виконання податкового обов'язку зі сплати податку на доходи фізичних осіб, та його порівняння з українським податковим законодавством.

Застосування системи методів правового дослідження у своїй сукупності відображає високий рівень обізнаності дисертанта у питаннях, які ним досліджуються, та комплексність підходу до аналізу нормативно-правових актів та літератури, присвяченої проблематиці правового регулювання виконання платниками податку на доходи фізичних осіб своїх обов'язків.

Кожен з двох розділів дисертаційного дослідження закінчується висновками, які стисло відображають підсумки кожного етапу дослідження. Наприкінці роботи наведено загальні висновки, в яких зосереджено найбільш важливі теоретичні узагальнення і нове вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні доктринальних положень оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку. У перебігу дослідження процедур оподаткування фізичних осіб робиться диференціація правових наслідків при реалізації платниками податків різних способів визначення об'єкта оподаткування, податкової бази, обрахуванні податкового зобов'язання та його сплати. У висновках сформульовано найсуттєвіші результати проведеного дослідження, виносяться конкретні пропозиції щодо вдосконалення правового регулювання оподаткування фізичних осіб.

Наведене дає підстави стверджувати, що більшість викладених у дисертації О. І. Мандзюка наукових положень, висновків та рекомендацій належним чином обґрунтовані.

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Новизна дослідження конкретизується у найважливіших положеннях, висновках і пропозиціях, що містить дисертаційна робота та обумовлюється, у першу чергу, тим, що робота є одним із перших 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.

Наукова новизна знайшла своє відбиття в таких положеннях: 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.

Робота Мандзюка О. І. є самостійним науковим дослідженням, у якому відображені погляди автора на проблеми податково-правового регулювання, що виникають в процесі оподаткування фізичних осіб.

Автор аргументовано доводить думку щодо присутності підстав, які обумовлюють виникнення податкового обов'язку фізичних осіб, що включають, зокрема, факт обізнаності контролюючого органу про наявність об'єкта оподаткування. Важливо відзначити, що ця належність не пов'язана безпосередньо з особливостями самого об'єкта, а має зв'язок з особливістю регулювання податкового обліку. Податковий облік, який є основою для проведення контролю, стає фундаментом для відповідного виконання обов'язку зі сплати податку фізичними особами.

Вбачається аргументованою думка автора щодо виключення зі складу загального місячного оподатковуваного доходу грошей або майна (немайнових

активів), одержаних платником у вигляді хабаря або в результаті крадіжки чи знаходження як скарбу. Ця пропозиція ґрунтується на принципах правової чистоти та справедливості, враховуючи, що отримання таких коштів чи майна мало місце в обставинах, що були підтверджені обвинувальним вироком суду. Важливо врахувати неможливість виконання даного припису у зв'язку з об'єктивними обставинами, що ускладнюють його виконання, а також відсутність чітко визначеного механізму для сплати відповідних сум податків у конкретному випадку.

Варто підтримати автора у його спробі диференціації оподаткування фізичних осіб за ознакою побудови податкової системи конкретної держави, що вимагає проведення аналізу світових моделей податкових систем. Такий аналіз обґрунтовується необхідністю врахування різних параметрів, таких як співвідношення податкових вилучень до внутрішнього валового продукту, загальна кількість та структура податків, прогресивність, пропорційність або регресивність податкових ставок, спрямованість оподаткування на певні категорії платників або галузі економіки, а також розподіл податкових доходів між бюджетами різних рівнів. Це обґрунтування автора визначає раціональність і необхідність адаптації оподаткування фізичних осіб до конкретних умов та завдань кожної держави.

Лише позитивно варто оцінити автора у його спробі використати філософський підхід при характеристиці категорії «предмет оподаткування». Дисертант проблему ототожнення понять об'єкта та предмета оподаткування в сучасному розвитку податкового права визначає як одну з найбільш вагомих. Для вирішення цієї проблеми аргументовано необхідність виділення в структурі правового механізму податку як елемента, разом з об'єктом, предмета оподаткування. Підкреслюючи розмежування та характеризуючи ці поняття, в роботі доведена кореляція порівняння співвідношення об'єкта та предмета оподаткування із філософськими категоріями «зміст та форма» та «частина та ціле».

Принциповий наголос дисертантом зроблено на класифікації доходів фізичних осіб на грошові та негрошові, що на практиці є важливим аспектом податкового регулювання. Негрошові доходи охоплюють різноманітні форми матеріальних надходжень, такі як подарунки, успадковане майно, блага, немайнові активи, однак традиційне розуміння доходу платника не завжди є єдиною основою для оподаткування. У деяких випадках застосовується категорія прибутку, яка є складною економічною конструкцією. Одним з дискусійних питань, що підіймається дисертантом, є включення в склад додаткових благ вартості товарів, робіт або послуг, отриманих безоплатно, за правилами звичайної ціни. Доцільність визначення цих елементів для кожного платника податків може викликати сумніви та бути складним завданням в практичній реалізації податкових норм. Зокрема, вирішення питань, пов'язаних з оцінкою вартості подарунків чи підрахунку сум знижок, може вимагати детального аналізу індивідуальних обставин і призвести до різних трактувань. На таких питаннях, що потребують уважного вивчення та узгодження в рамках податкового законодавства з метою забезпечення чіткості та справедливості оподаткування, автор загострює увагу у своїй роботі.

Отже, виходячи зі змісту дисертації, праця Мандзюка О. І. виконана на високому теоретико-методологічному рівні, містить обґрунтовані положення наукової новизни одержаних результатів і є самостійним завершеним науковим дослідженням. Суттєвим доробком є і те, що автором запропоновані відповідні зміни до податкового законодавства та спеціалізованих законів, норми яких регулюють досліджувану сферу суспільних відносин. Відтак, результати дисертаційного дослідження носять не лише теоретичний характер, але і мають практичне втілення.

Практичне значення результатів дослідження полягає в тому, що вони становлять і науково-теоретичний, і практичний інтерес, оскільки можуть бути використані: у науково-дослідній сфері; у сфері правотворчості; у навчальному процесі; у правовиховній сфері; у правоохоронній сфері.

Повнота викладення висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, в опублікованих працях.

Структура дисертації є досить вдалою, обґрунтованою та відповідає поставленим завданням і меті дослідження. Кількість наукових джерел, використаних автором у дисертаційному дослідженні, свідчить, що роботі притаманний високий ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків та практичних рекомендацій, досягнутих шляхом поглибленого наукового аналізу питань, пов'язаних із доктринальними аспектами оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку.

Ступінь обґрунтованості висновків та наукових положень визначаються тим, що автор комплексно та системно розглянув у теоретичному та прикладному аспектах проблеми правового регулювання виконання податкового обов'язку при оподаткуванні фізичних осіб, а також сформулював науково обґрунтовані пропозиції з удосконалення чинного законодавства та правозастосовної практики.

Дисертант при підготовці своєї праці проаналізував значну кількість наукових публікацій та нормативно-правових актів, а саме: 184 джерела, в тому числі іноземних авторів, а також праць, присвячених аналізу проблематики реалізації податкового обов'язку фізичними особами, що демонструє комплексний підхід до з'ясування сутності правових понять та категорій, які досліджує автор у своїй роботі. Це також є додатковим свідченням глибинного осмислення та підтверджує аргументованість зроблених дисертантом висновків. Тому, викладені у праці наукові положення та запропоновані дисертантом висновки і пропозиції мають високий рівень обґрунтованості, що забезпечує їх достовірність.

Основні положення і результати дисертаційного дослідження відображено в 5 публікаціях, із яких три - у фахових виданнях України, а також тезах двох наукових доповідей на Всеукраїнських і міжнародних науково-практичних конференціях.

Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації.

Відзначаючи актуальність проведеного автором дослідження, наукову новизну, належний теоретичний рівень, а також практичну цінність його результатів для подальшого розвитку податкового законодавства, варто зауважити, що окремі положення дисертаційної роботи Мандзюка О. І. носять дискусійний характер, а деякі суперечливі висновки потребують додаткової аргументації.

1. Значну увагу автор приділив висвітленню у роботі процесів еволюції прибуткового оподаткування у країнах європейського континенту. Цей аналіз є вкрай інтересним та захопливим, проте саме він наштовхує на питання щодо ключових тенденцій, які відбулися у еволюції правового регулювання оподаткування фізичних осіб протягом останніх років, про що автор у роботі, на жаль, не вказує.

2. Автор в роботі при проведенні компаративного аналізу оподаткування фізичних осіб в Україні та КНР зазначає про певні особливості властиві регулюванню прибуткового оподаткування в країнах азійського регіону (с. 42). Зазначає він і про застосування прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб у цій країні. При цьому, на жаль, у роботі не розкрито інших особливостей оподаткування даної категорії платників у цій країні, що значно збагатило б дисертаційну роботу.

3. В роботі автор при дослідженні доходу платника податків як засади визначення обов'язку із справляння податку наголошує на можливості застосування податкової знижки. При цьому автор зазначає, що аналогічний підхід застосовано у законодавстві країн англосаксонської правової системи. Потребує пояснення, що таке податкова знижка за законодавством України?

4. На с. 94 дисертації зазначено, що під час дослідження об'єкта оподаткування доходів фізичних осіб необхідно розглядати окремі категорії цього об'єкта. Однією з таких категорій автор називає чистий річний оподатковуваний дохід, який визначався шляхом зменшення загального річного

оподатковуваного доходу на суму податкових пільг, включаючи податкові соціальні пільги. Що таке податкова соціальна пільга та як вона сьогодні застосовується?

Висловлені зауваження і побажання переважно стосуються дискусійних питань, не піддають сумніву одержані наукові результати дослідження та мають рекомендаційний характер.

Оцінка змісту дисертації, її завершеність в цілому, оформлення, мови, стилю та дотримання академічної доброчесності. Дисертація Мандзюка Олександра Ігоровича «Доктринальні положення оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового обов'язку» є завершеною кваліфікаційною працею, в якій одержано нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності вирішують конкретне наукове завдання, яке має істотне значення для теорії та практики податкового права, зокрема автором здійснено спробу комплексної розробки 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.

Дисертація є самостійним науковим дослідженням, яке пройшло достатню апробацію; її зміст відповідає заявленій дисертантом науковій спеціальності.

Оформлення дисертації відповідає встановленим Міністерством освіти і науки вимогам. Робота виконана українською мовою з правильним вживанням юридичної і спеціальної термінології. Стиль викладення матеріалу дослідження науковий.

У ході вивчення як дисертаційного дослідження, так і наукових публікацій, фактів порушень академічної доброчесності не виявлено.

Висновок. Усе вищезазначене, взяте у сукупності, дає достатні підстави вважати, що дисертація Мандзюка Олександра Ігоровича «Доктринальні положення оподаткування доходів фізичних осіб при виконанні податкового

обов'язку», подана на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії, є самостійною завершеною кваліфікаційною науковою роботою, що містить нові обґрунтовані та аргументовані результати, які у своїй сукупності є значущими як для правової доктрини, так і мають практичне значення.

Дисертація як за змістом, так і за оформленням 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, а її автор – Мандзюк Олександр Ігорович заслуговує на присудження йому наукового ступеня доктора філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

**завідувачка кафедри конституційного,
адміністративного і фінансового права
Чернівецького навчально-наукового
юридичного інституту
Національного університету
«Одеська юридична академія»,
доктор юридичних наук, професор**

Тамара ЛАТКОВСЬКА

Підпис Тамари ЛАТКОВСЬКОЇ засвідчую

**Вчений секретар
Національного університету
«Одеська юридична академія»
доктор юридичних наук, професор**



Валентина ДУДЧЕНКО