

До разової спеціалізованої вченої ради  
ДФ 2024-09  
Національного юридичного університету імені  
Ярослава Мудрого,  
61024, м. Харків, вул. Григорія Сковороди, 77

## РЕЦЕНЗІЯ

**кандидата юридичних наук, доцента Котенка Артема Михайловича  
на дисертацію Манукяна Амазаспа Аракеловича на тему  
«Відповідальність за порушення норм податкового законодавства»,  
подану на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії за  
спеціальністю 081 «Право» в галузі знань 08 «Право»**

**Актуальність теми дисертації.** Вирішення питання наповнення Державного бюджету України для фінансування гуманітарних та військових потреб в сьогоденних надскладних умовах є необхідністю. У зв'язку із чим, актуальність теми притягнення до відповідальності за порушення податково-правових норм обґрунтовується цілим рядом причин.

**Утилітарний аспект.** Правильна кваліфікація та застосування норм права підвищують ефективність роботи адміністративного апарату для виконання фіскальних функцій, зменшують кількість успішно оскаржуваних в судовому порядку рішень контролюючого органу, стимулюють та є імперативною умовою ефективного та прогнозованого наповнення фондів грошових коштів (бюджетів) відповідного рівня. Дисертант слушно акцентує, що відповідальність одночасно є заохочувальним фактором та забезпечує неухильність виконання податкового зобов'язання платником податків, а отже виражається в бюджетних надходженнях.

**Аксіологічний аспект.** Дотримання загальних принципів права, зокрема принципу верховенства права в межах інститутів юридичної відповідальності, є



умовою побудови правової держави та поступального розвитку України. В роботі окремо звертається увага на питання пропорційності відповідальності за порушення та належної правової процедури.

Онтологічний аспект. Поширеність ситуацій з винесення неправомірних рішень через помилки в тлумаченні норм права, правильності застосування процедурних норм права в умовах наявності законодавчих колізій та кваліфікації діянь платника податків обумовлює важливість досліджуваної теми. Дисертант слушно демонструє практичні проблеми правозастосовної діяльності.

Гносеологічний аспект. Експоненційне ускладнення та модернізація податкового права пов'язана з формуванням практики правозастосування, доопрацюванням нормативного тексту. Вказане актуалізує необхідність переоцінки існуючого знання, формування нових теоретичних підходів у питаннях відповідальності за порушення норм податкового законодавства, які б могли бути використані для доопрацювання законодавства. Дисертація є першим комплексним дослідженням інституту юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Таким чином обумовлюється важливість проведення доктринального дослідження питань притягнення до відповідальності за порушення норм податкового права, що б могло стати базою для процесів реформування податкового законодавства та виступати теоретичною основою застосування правових норм нових інститутів, навчання майбутніх правників.

Дисертація відповідає напрямкам 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). Тема дисертаційної роботи затверджена рішенням вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 4 від 20 листопада 2020 року).



Обґрунтованість наведених у дисертації наукових положень, висновків і пропозицій та оволодіння здобувачем методологією наукової діяльності. Структурно дисертації складається зі вступу, трьох розділів, які містять сукупно дев'ять підрозділів та трьох проміжних висновків, загальних висновків, списку використаних джерел (141 найменування) та додатка. Загальний обсяг дисертаційної роботи – 209 сторінок, з яких основного тексту – 185.

План викладу результатів дослідження побудований за дедуктивною структурою – від загального до конкретного. Структура дисертації логічно пов'язана з метою, об'єктом та предметом наукової роботи. Автором піддано глибокому осмисленню велику кількість релевантних наукових джерел, актів чинного законодавства України, української та міжнародної практики правозастосування, а також актів тлумачення норм права. Останнє свідчить про необхідний рівень обґрунтованості, виваженості та достовірності отриманих результатів дослідження.

Манукян А.А. за основну мету дослідження визначив: 1) формування нових теоретичних положень щодо інституту юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства та 2) підготовку пропозицій з реформування податкового законодавства у відповідній сфері. Дисертант для досягнення мети дослідження вирішив ряд завдань, зокрема щодо: формування та надання характеристики принципу невиключності в контексті процедур притягнення до відповідальності за податкові правопорушення; виділив, систематизував та описав ознаки та особливості притягнення платника податків до юридичної відповідальності; виділив ознаки та сформував дефініцію поняття «відповідальність за порушення норм податкового законодавства»; окреслив систему принципів притягнення платника податків за порушення норм податкового законодавства; виділив ознаки, складові та сформував дефініцію поняття «процедура притягнення до фінансової відповідальності»; запропонував



шляхи реформування інституту кримінальної відповідальності за порушення норм податкового права, в контексті чого аналізувався зарубіжний досвід для виокремлення кореляції між елементами суб'єктивної сторони правопорушення, зокрема, вини, та обсягу юридичної відповідальності платника податків; провів комплексне теоретичне дослідження та надав визначення поняття «санкція» в загальнотеоретичному значенні та в контексті проведеного дослідження; визначив зміст та види санкцій за порушення норм податкового законодавства, окреслив зміст їх ознак як категорії фінансово-правової відповідальності.

Під час дослідження було використано наступні методи як загального наукового пізнання, так і спеціально-юридичні методи дослідження, зокрема: загальні формально-логічні методи (аналіз, синтез, дедукція, індукція тощо), герменевтичні методи тлумачення, системно-структурний метод, порівняльно-правовий метод, історико-правовий метод, формально-юридичний метод, а також широко використовувався метод “кейс-стаді”, що дозволяє прослідкувати застосування абстрактних нормативних положень в практичній площині, виокремити та сформулювати теоретико-практичні шляхи розв'язання проблем нормативного регулювання інституту юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства. Сукупність застосовуваних методів забезпечують належний ступінь обґрунтування результатів дослідження.

Отримані при дослідженні висновки, а також теоретичні положення відображено дисертантом в межах восьми наукових праць: трьох наукових статтях, дві з яких опубліковано у фахових виданнях України, що включені до міжнародних наукометричних баз; тезах п'яти доповідей на наукових і науково-практичних конференціях.

Виходячи з вищевикладеного підсумовую, що наукові положення, ідеї та висновки дисертанта є належним чином апробованими та доступними для оцінки та аналізу науковій спільноті, перелік, 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.** Манукяном А.А. вперше було проведене комплексне дослідження інституту юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

У ході проведеного дослідження Манукяном А.А. особисто виділено ряд нових положень, висновків та пропозицій, що мають наукову та практичну значущість для розвитку вітчизняної правової науки. Основну увагу слід приділити нижчевикладеному.

Першим напрямком є розвиток наукових підходів щодо застосування правових принципів в контексті притягнення до юридичної відповідальності. Так, автор вперше виокремлює спеціальний контекст та основні положення застосування загально-правових та спеціальних принципів податкового законодавства: 1) невідворотності настання юридичної відповідальності; 2) принципу-презумпції правомірності рішень платника податків, 3) невиключності, що полягає в можливості застосування інших видів юридичної відповідальності, крім фінансово-правової. Манукян А.А. удосконалює підходи до аналізу принципів права через їх інструментальне прикладне значення в контексті заповнення прогалин в правовому регулюванні, подолання колізій, змістовного наповнення оціночних понять; логіку формування джерел правових принципів через положення доктрини, практику застосування норм права, а також звичай і нормотворчість, враховуючи первинність формування принципів в межах соціальних взаємодій.

Другий напрямок полягає в розвитку питань притягнення платника податків до юридичної відповідальності. Манукян А.А. вперше окреслює систему іманентних ознак процедурної сторони притягнення до фінансової відповідальності за порушення норм податкового законодавства, розглядаючи її



стадійність та систему ознак. Автор розробляє теоретичні положення концепції належної юридичної процедури та розглядає її в контексті предмета дослідження. Дисертант приділяє значну увагу практичним проблемам правозастосування.

Третій напрямок об'єднує розробку поняття юридичної відповідальності. Автор окреслює систему ознак притягнення до юридичної відповідальності, формує визначення поняття «відповідальність за порушення норм податкового законодавства», удосконалює підходи до визначення поняття «юридична відповідальність», а також поняття «санкція» в загальному розумінні та в контексті проведеного наукового дослідження. Дисертантом детально досліджуються пеня і штраф, як санкції (конкретні види фінансової відповідальності); а також набувають розробки концепції кореляції між складом конкретного порушення та обсягом юридичної відповідальності.

Окремої уваги заслуговують авторські позиції щодо: 1) розроблення концепції вини як підстави для притягнення до відповідальності, 2) повторності порушень норм податкового законодавства в контексті кримінальної відповідальності як кваліфікаційної ознаки при визначенні обсягу покарання, що має необхідність відображення в межах законодавства, 3) урегулювання проблематики та колізій з застосування процедурних строків оскарження рішень контролюючих органів в аспектах притягнення платника податків до фінансової відповідальності, 4) вимог до належного правового обґрунтування та формування мотивувальної частини податкового повідомлення-рішення.

**Значення дисертації для науки та практики, можливі шляхи використання результатів дослідження.** Теоретичне та практичне значення результатів наукового дослідження полягає в тому, що авторські пропозиції та висновки Манукяна А.А. можуть бути використані за викладеними нижче напрямками.

У правотворчій діяльності органів державної влади при формуванні проектів законів про внесення змін до Податкового кодексу України,



Кримінального кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення при удосконаленні механізмів функціонування інституту відповідальності за порушення норм податкового законодавства можуть бути використані як теоретичні основи, закладені в роботу, так і конкретні пропозиції автора. У науково-дослідницькій діяльності результати дослідження можуть виступати основою для проведення подальших наукових досліджень. Результати дослідження можуть використовуватися при формуванні практики правозастосування та кваліфікації відповідних порушень, застосування окремих колізійних норм права. Також результати дослідження можуть бути використані при проведенні науково-методичних семінарів з основним фокусом на проблемні аспекти юридичної відповідальності за податкові правопорушення для залучення широкої наукової спільноти, а також в межах навчального процесу при викладанні дисциплін «Податкове право», «Вирішення податкових спорів», «Податковий процес», «Податкова відповідальність» та для написання навчально-методичних та навчальних видань і посібників з профільних дисциплін.

**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.**

Дисертант досяг поставленої мети наукової роботи та виконав поставлені завдання. При цьому слід звернути увагу на наступні положення.

1. На сторінках 20-26 автор приділяє значну кількість уваги правовій проблематиці принципу невиключності відповідальності за порушення норм



податкового законодавства. При цьому складно прослідковується власна позиція дисертанта, адже, з одного боку, він надає важливу та конструктивну критику так званім «паралельним провадженням» з притягнення платника податків до фінансової відповідальності та притягненню осіб до адміністративної відповідальності, а, з іншого, не формує власного чіткого висновку з цього питання. Дійсно, проблематика цього питання є актуальною сьогодні, адже перед законодавцем стоїть одразу три мети: 1) формування компенсаційного механізму, який реалізований через процедури притягнення до фінансової відповідальності, 2) формування «штрафного» механізму, який має підвищений ступінь втручання в права особи для забезпечення індивідуалізації відповідальності та формування негативного стимулу в контексті превенції правопорушень, що реалізовано в межах процедур притягнення до відповідальності за адміністративні правопорушення, і 3) ефективне поєднання таких механізмів, чого наразі немає через архаїчність регулювання адміністративної відповідальності. Тому, авторське бачення розв'язання піднятої ним проблематики мало б значний вклад розвитку правової науки. Однак це зауваження не слід сприймати як таке, що нівелює приведену дисертантом аргументацію. Дослідження поставленого питання може бути напрямком подальшої наукової розвідки автора.

2. На сторінках 40-41 автор розглядає принцип-презумпцію правомірності рішень платника податків як захід «позитивної дискримінації». На цьому етапі залишається не повністю зрозумілим контекст використання принципу рівності та правильність використання терміносполуки. Традиційно публічно-правова сфера не характеризується рівністю суб'єктного складу відносин, адже органи державної влади мають можливості застосовувати заходи примусу, зокрема і юридичної відповідальності, що власне й описав автор, в той час, як дискримінація можлива лише між умовно «рівними» суб'єктами за певною захищеною ознакою.



3. Аналогічно до першого зауваження, на сторінці 52 дисертант торкається питання доктрини податкових строків, яка сформувалась в межах судової практики, артикулюючи наявну проблематику та неузгодженість нормативного регулювання, проте не деталізує власну позицію з цього питання. Слід відзначити, що автор наводить достатньо конструктивне рішення – нормативного відображення доктрини. Вбачається, що перевагою роботи могла б стати авторська систематизація та візуалізація застосування строків при виборі тих чи інших процедурних способів захисту прав платником податків, а також оцінка ефективності та обґрунтованості застосування на практиці тих чи інших процедур. Аналогічно до першого зауваження, вважаю цей напрям релевантним для подальшої наукової роботи та досліджень дисертанта.

Наведені зауваження не слід сприймати як такі, що нівелюють загальну позитивну оцінку наукової роботи Манукяна А.А., яка містить науково та практично значущі розробки, що мають потенціал для подальшого використання в контексті правотворчості, правозастосування, проведення подальших наукових досліджень, розвитку наукового дискурсу та навчання, дисертація має належний ступінь наукової новизни, Манукяна А.А. досяг поставленої мети стосовно теоретичного осмислення та розвитку питань притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства, а також формування пропозицій щодо реформування національного законодавства України у наведеній сфері.

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

**Загальний висновок.** Дисертація Манукяна Амазаспа Аракеловича на тему «Відповідальність за порушення норм податкового законодавства» виконана на високому рівні, структура аргументації та логіка викладу матеріалу є ясними та послідовними. Робота автора містить необхідну теоретичну та практичну базу для дослідження, а отримані висновки з урахуванням логічної



аргументації автора та використаних методів наукового пізнання є обґрунтованими. За своїм змістом і загальною спрямованістю дисертація Манукяна А.А. відповідає обраній спеціальності 081 «Право», робота пройшла належну апробацію. Дисертація є самостійною завершеною роботою, в якій відсутні порушення академічної доброчесності.

Наведене має підстави зробити висновок, що дисертація Манукяна Амазаспа Аракеловича на тему «Відповідальність за порушення норм податкового законодавства», 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, а її автор заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

**Рецензент:**

кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансового права  
Національного юридичного  
університету імені Ярослава Мудрого

  
Артем КОТЕНКО



Підпис \_\_\_\_\_  
Засвідчую \_\_\_\_\_  
Нач.ВК \_\_\_\_\_

*Котенка А.*  
*[Signature]*  
*08.07.2024 р.*