

До разової спеціалізованої вченої ради

ДФ 2024-09

Національного юридичного

університету імені Ярослава Мудрого,

61024, м. Харків,

вул. Григорія Сковороди, 77

РЕЦЕНЗІЯ

кандидатки юридичних наук, доцентки

Шульги Тетяни Михайлівни на дисертацію Манукяна Амазаспа

Аракеловича за темою

*«Відповідальність за порушення норм податкового законодавства»,
що подана для здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії
в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»*

Актуальність теми дисертації. Питання, пов'язані з юридичною відповідальністю платника податків у процесі реалізації податкових процедур, мають підвищений рівень актуальності як частина забезпечувального механізму наповнення бюджетів всіх рівнів. Податкове законодавство наразі є дуже динамічним та постійно змінюється, як в контексті адаптування до практики процедур притягнення платника податків до відповідальності, так і в контексті інкорпорації базових теоретичних концептів в нормативний текст. Відсутність ефективних механізмів притягнення до юридичної відповідальності виключають можливість застосування примусу, або роблять заходи примусу такими, що не забезпечують дотримання правила поведінки.

З іншого боку, предмет дисертаційного дослідження охоплює відносини, які характеризуються високим ступенем конфліктності інтересів суб'єктів. Так, платник податків направляє власну діяльність для збільшення чистого прибутку

чи доходу шляхом оптимізації рівня податкового навантаження та витрат адміністративних ресурсів. Контролюючі органи своєю чергою при виконанні покладених на них завдань та повноважень забезпечують максимальне надходження до бюджетів грошових коштів. Таким чином, поширені випадки зловживання правами як з однієї, так і з іншої сторони.

Враховуючи наведене, дослідження поставлених в дисертації питань мають велике практико-теоретичне значення, що обумовлює актуальність тематики відповідальності за порушення норм податкового права.

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).

Мета наукового дослідження. Мету дослідження Манукян А.А. поділив на два взаємопов'язаних аспекти, перший з яких відповідає загальнотеоретичному осмисленню інститутів юридичної відповідальності, що пов'язані з порушення норм податкового законодавства, на підставі чого автор надалі синтезує нові та узагальнює існуючі доктринальні підходи, в той час, як другий аспект має практичну спрямованість і полягає в формуванні нових пропозицій щодо реформування інститутів юридичної відповідальності за порушення норм податкового права на основі проаналізованої доктрини.

На досягнення поставленої мети дисертації автор формує десять завдань (сторінки 7-8 дисертації). Завдання відповідають поставленій меті та поєднують в собі узагальнено наступні напрямки:

- дослідження релевантних правових принципів щодо притягнення платника податків до юридичної відповідальності;

- систематизація ознак та формування узагальнюючих дефініцій понять: «відповідальність за порушення норм податкового законодавства», «процедура притягнення до фінансової відповідальності», «санкція»;
- дослідження правових процедур притягнення до юридичної відповідальності;
- дослідження змісту порушень податкового законодавства, характеристика юридичної відповідальності за такі порушення;
- формування пропозицій щодо реформування чинного законодавства України в контексті притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Обґрунтованість дисертації наукових положень, висновків і пропозицій. Положення, висновки та рекомендації, що містяться в дисертації, належно обґрунтовані та вірогідні. Сукупність використаних методів наукового пізнання відповідають поставленій меті та завданням дослідження. Комплексність дослідження забезпечується системним підходом, що дозволяє проаналізувати виявлені проблеми в єдності їх змісту, природи і юридичної форми, а також системно опрацювати тему відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Автором досліджувалися положення Конституції України, кодексів та інших законів України, нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України, Президента України, міністерств, а також акти тлумачення норм права, зокрема, рішення Конституційного суду України, додаткові джерела тлумачення, пояснювальні записки до проектів законів України, національна судова практика, іноземне законодавство, рішення іноземних судових установ, а також значний пласт доктринальних джерел.

Дисертант викладає матеріал логічно, послідовно з дотриманням правил застосування відповідних методів дослідження, що зумовлює належний рівень обґрунтованості викладених в науковій роботі висновків.

Методологія наукового дослідження. Під час дослідження було використано, зокрема, такі методи наукового дослідження: аналіз, синтез, системно-структурний метод, порівняльно-правовий метод, історико-правовий метод, формально-юридичний метод, а також широко використовувався метод «кейс-стаді» тощо. Застосування вказаних методів обумовлює вірогідність отриманих дисертантом результатів, висновків та пропозицій.

Структура наукової роботи. В науковій роботі результати викладаються послідовно та структуровано. Змістовні розділи дисертації відповідають поставленій меті та завданням дослідження, пов'язані з предметом та об'єктом дослідження. Дисертація складається з 209 сторінок, з яких основного тексту – 185. Дисертація поділена на вступ, три розділи, що містять по три підрозділи та висновки, загальні висновки, список використаних джерел та додаток.

Розділ «Правові основи відповідальності за порушення норм податкового законодавства» складається з підрозділів присвячених питанням поняття та ознак відповідальності за порушення норм податкового законодавства, принципам та процедурам притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства. В ньому автором детально висвітлюється питання механізмів дотримання вимог законодавства; стимулюючий ефект примусу та загрози застосування примусових заходів, включаючи юридичну відповідальність; розкривається зміст поняття «податкова відповідальність»; аргументується рудиментарність «паралельних» проваджень з притягнення платника податків до різних видів відповідальності за окремими складами порушень; розглядаються джерела формування, зміст та значення норм-принципів податкового права в контексті наукового дослідження; автор досліджує співвідношення понять «принципи податкового права» та «принципи податкового законодавства»; окреслює поняття «правова процедура» та досліджує окремі стадії та складові притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Розділ «Податкове правопорушення як підстава відповідальності за порушення норм податкового законодавства» складається з підрозділів присвячених поняттю, ознакам, складу «податкового правопорушення» та класифікації податкових правопорушень. У цьому розділі дисертант розглядає питання вини, повторності правопорушень, визначає поняття «податкове правопорушення» та встановлює його ознаки, досліджує склад правопорушення, його елементи та види.

Розділ «Види відповідальності та санкції за порушення норм податкового законодавства» складається з підрозділів присвячених окремим видам відповідальності за порушення норм податкового права та санкціями, які можуть бути застосовані до порушника відповідних норм. Автор розглядає питання притягнення суб'єкта правопорушення до конкретних видів юридичної відповідальності; функції адміністративної відповідальності, проблематику притягнення до адміністративної відповідальності та її ефективність; способи ухилення від сплати податків, склад цього правопорушення; можливість застосування досвіду іноземних держав; фінансову відповідальність та диференціює її від інших видів відповідальності; логіку кореляції обсягу відповідальності та фінансових втрат держави; поняття «санкція».

Повнота викладу наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації та опублікованих працях. 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, а перелік та 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 та значення отриманих результатів. Наукова робота автора має потенціал використання при формуванні проектів нормативних актів для реформування національного законодавства, для проведення подальших наукових досліджень, розвитку практики правозастосування та правової доктрини, може бути використана межах навчального процесу. Вказане обумовлюється тим, що автором фактично здійснено єдине комплексне дослідження інституту відповідальності за порушення норм податкового законодавства.

Манукьяном А.А. вперше визначається та описується система ознак притягнення платника податків до юридичної відповідальності; формулюється дефініція поняття «відповідальність за порушення норм податкового законодавства»; виокремлюються принципи податкового законодавства в контексті відповідальності за порушення норм податкового права; визначається та описується принцип невиключності, а також проблеми, які виникають у зв'язку з цим.

Манукьян А.А. удосконалює підходи до визначення поняття «юридична відповідальність», «фінансова санкція за порушення норм податкового законодавства», наукові позиції стосовно джерел формування правових принципів та теорії позитивної дискримінації в контексті публічно-правових відносин.

Дисертантом аргументує підхід до розгляду юридичної відповідальності як виду соціальної відповідальності, підхід щодо до первинного закріплення принципів права в суспільних відносинах, концепції кореляції між обсягом фінансової відповідальності та розміром невиконаного податкового зобов'язання, теоретичні положення належної правової процедури.

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 сторінці 73 дисертаційного дослідження Манукян А.А. торкається питання деліктоздатності представника в контексті притягнення його до відповідальності за порушення норм податкового законодавства. При цьому, автор недостатньо розкриває роль і можливість представника виступати як суб'єкт податкового правопорушення. Національним законодавством не передбачено можливість перекладати відповідальність за виконання чи не виконання зобов'язання на іншу особу, яка діє в інтересах платника податків. При цьому прилад з представництвом дітей за законом є не демонстративним з огляду на неделіктоздатність останніх. Водночас, досвід зарубіжних країн демонструє можливість притягнення до відповідальності податкового консультанта, радника чи відповідальної посадової особи в окремих випадках, зокрема, якщо платник податків покладається на їх послуги та рекомендації. Тому наведене потребує додаткової аргументації та пояснення з боку дисертанта.

2. На сторінці 78, підсумовуючи зміст розділу, автор визначає умисел, як форму вини, що проявляється у недотриманні платником податків правил справляння податків та зборів. Такий підхід потребує уточнення та додаткового обґрунтування. Враховуючи, що концепція умислу не так давно з'явилася в межах податкового законодавства, вона не набула достатнього розвитку і

визначити доцільність її використання в межах податкового права не видається можливим. Умисел в першу чергу є або ознакою конкретного виду податкового правопорушення або є кваліфікаційною ознакою, яка дозволяє диференціювати обсяг юридичної відповідальності. При цьому, сама конструкція вини є презумптивною та передбачає в першу чергу недбалість, а не умисел.

3. На сторінці 84 автор перераховує перелік діянь, які можуть складати об'єктивну сторону податкового правопорушення, а саме: неналежний облік доходів і витрат; ухилення від сплати податку; приховування об'єкта оподаткування; несвоєчасна сплата обов'язкових платежів; неподання або несвоєчасне подання податкової звітності. Надалі дисертант зазначає, що *«викладення деяких правових норм ПК України є децю абстрактним»* через наявність в них термінологічної неузгодженості. По-перше, правові норми за своєю природою є абстрактними, рівень абстрактності правової норми є способом поширити її дію на більший чи менший обсяг суспільних відносин, тому наведена теза потребує прикладів. По-друге, термінологічну неузгодженість доцільно демонструвати для її подальшого усунення. По-третє, судження носить оціночний характер за відсутності належної аргументації. При цьому, автор попередньо перераховує можливі форми об'єктивної сторони, хоча й логічно не пов'язує з наступними висновками. Сам перелік не може бути виключним, бо законодавство передбачає значно більшу кількість діянь які включаються до категорії податкового правопорушення, а отже це є узагальненням та певною класифікацією. Класифікація діянь, що включаються до категорії податкового правопорушення, фактично здійснено без обґрунтування застосування тих чи інших класифікаційних підстав та обраної термінології.

Слід відзначити, що висловлені зауваження не знижують загальну позитивну оцінку дисертаційного дослідження, і можуть вважатися приводом для подальшого обговорення.

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

Загальний висновок. Враховуючи викладене вище, наявні достатні підстави вважати, що дисертація Манукяна Амазаспа Аракеловича на тему «Відповідальність за порушення норм податкового законодавства» є завершеною самосійною кваліфікаційною науковою працею, яка містить науково-обґрунтовані результати, які відповідають поставленій меті наукового дослідження та вирішують поставлені завдання. Робота виконана на високому рівні, факти порушення правил академічної доброчесності не виявлені. За своїм змістом і загальною спрямованістю дисертація Манукяна А.А. відповідає обраній спеціальності 081 «Право», робота пройшла належну апробацію.

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:

**кандидатка юридичних наук,
доцентка, доцентка кафедри
податкового права Національного
юридичного університету імені
Ярослава Мудрого**

Т. М. Шульга



Підпис *Шульга Т. М.*
Засвідчую
Нач. ВК *[Signature]*
07 2024 р.