

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

## **ВІДГУК**

**Офіційного опонента-доктора юридичних наук, професора Лютікова  
Павла Сергійовича на дисертаційну роботу  
Амазаспа Манукяна Аракеловича на тему «Відповідальність за  
порушення норм податкового законодавства», подану на здобуття  
наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 - «Право»**

**Актуальність теми дослідження.** Слід констатувати актуальність проваджуваного дисертантом наукового дослідження. Станом на сьогоднішній день проблематика притягнення платників податків до юридичної відповідальності за податкові правопорушення є як ніколи актуальною, адже в умовах повномасштабного вторгнення російської федерації державний бюджет потребує стабільних фінансових надходжень, а без забезпечення фінансової дисципліни у сфері публічних фінансів - досягнення такої цілі не вбачається можливим. Важливо, щоб платник податків усвідомлював міру негативних наслідків, якщо ним буде допущено порушення податкового законодавства. Відсутність комплексного опрацювання даної проблеми на доктринальному рівні обумовлює наявність прогалини у теорії податкового права, заповнити яку і призначена дана дисертаційна робота.

Втім, наукове дослідження Манукяна Амазаспа Аракеловича має не тільки практично-орієнтовану актуальність, але й значну затребуваність в аспекті теоретичної-обґрунтованості. У доктринальному сенсі інститут юридичної відповідальності за податкові правопорушення характеризується

в певній мірі теоретичною неузгодженістю. Більше того, відповідний комплексний інститут права характеризується системою складних взаємозв'язків. Тут і податкове право, й адміністративне та кримінальне право. Ці всі аспекти ускладнюють дослідження даного інституту, адже воно пов'язане із різними рівнями специфічного галузевого регулювання.

З огляду на вищезазначене обрана тема дисертації є актуальною як з теоретичного, так і з практичного погляду.

Дана дисертаційна робота ґрунтується на працях наступних науковців, які проводили дослідження з питань теорії юридичної відповідальності та правопорушень загалом і тематики, дотичної до податкових правопорушень зокрема, а саме: А. О. Байда, Т. Б. Грек, Л. Г. Давтян, С. Ю. Дьоміна, О. І. Іванова, Л. І. Каленіченко, А. Д. Марушев, Ю. О. Подолян, С. М. Попова, М. В. Удод, В. П. Хоменко, О. М. Цибохін, Л. М. Чемерис.

Дисертаційна робота також спирається на праці фахівців із загальної теорії держави та права, адміністративного права тощо. Окремі висновки аналізованої роботи зроблено на основі осмислення ідей таких науковців, як Р. Дворкін, О. В. Зайчук, Л. В. Коваль, М. І. Козюбра, А. М. Колодій, О. В. Москалюк, К. В. Николина, О. В. Петришин, С. П. Погребняк, А. О. Штанько та ін.

Значною мірою збагатив дисертаційну роботу той факт, що дисертант як теоретичне підґрунтя проваджуваного ним дослідження застосовував наукові праці фахівців, як галузі податкового права, так й науковців інших галузей права. Таким чином в основу наукової роботи дисертанта був покладений науковий доробок таких вчених як: О. І. Баїк, А. А. Барікова, Я. О. Берназюк, І. М. Бондаренко, С. В. Брояков, З. М. Бudyко, П. Т. Гега, Д. О. Гетманцев, Є. М. Гоцуляк, Р. Ю. Гревцова, Т. О. Губанова, І. В. Дашутін, Е. С. Дмитренко, А. Й. Іванський, В. В. Іщенко, Д. А. Кобильнік, В. М. Ковтун, В. К. Колпаков, О. В. Короп, А. М. Котенко, Д. В. Кривенко, В. О. Куслії, М. П. Кучерявенко, В. В. Лисенко, А. С. Літвінцева, Д. М. Лук'янець, О. В. Макух, Н. А. Маринів,

Л. В. Міщенко, А. О. Монаєнко, О.А. Музика-Стефанчук, А. М. Новицький, Н. Ю. Онищук, Ю. В. Оніщик, А. О. Полянничко, А. В. Савінова, Є. М. Смичок, К. В. Смолів, Л. В. Товкун, Ю. В. Товстоган, М. І. Трипольська, І. П. Установа, М. О. Федоров, Р. Ф. Ханова, О. М. Цибохін, Ю. Ю. Якимчук, В. С. Яновський та ін. Потрібно зазначити, що аргументація власних позицій автора теоретичними положеннями, які отримали свою фіксацію в роботах вищезазначених науковців свідчить про високий науковий рівень здійснюваного Манукяном Амазаспом Аракеловичем наукового дослідження.

**Обґрунтованість і достовірність наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.** Аналіз положень дисертаційної роботи дає можливість говорити про те, що її зміст відповідає проблематиці дослідження, яка була заявлена. Для забезпечення досягнення обраної мети у роботі вдало та поступово були вирішені поставлені завдання.

Достовірність висновків, зроблених в дисертаційній роботі Манукяна Амазаспа Аракеловича, обумовлена поступовим дослідженням чинного податкового законодавства України, практики застосування національного законодавства, всебічним аналізом наукової літератури, правильно обраною методологічною основою дослідження. Використання дисертантом у своїй роботі різноманітних наукових методів дослідження дало йому змогу досягти всебічності та повноти аналізу поставлених проблем. Дана робота виділяється своєю цілісністю, логічністю стилю викладення матеріалу та смисловою завершеністю.

Основні наукові положення, висновки і рекомендації, викладені у дисертації, є теоретично обґрунтованими, що забезпечується застосуванням раціональної сукупності сучасних загальнонаукових та спеціальних методів і прийомів наукового пізнання. Використання окремих методів дозволило вивчити предмет дослідження в його ретроспективі, сформулювати та поглибити понятійний апарат, що використовується в дисертації, з'ясувати систему та структуру правового явища, що досліджується, встановити логічні

зв'язки між елементами, сформулювати пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства, яким регулюється притягнення платників податків до юридичної відповідальності.

Цілком слушним видається акцент, зроблений дисертантом на дефініцію поняття «відповідальність за порушення норм податкового законодавства», під яким автор пропонує розуміти визначену чинним законодавством міру негативних наслідків особистого, організаційного та/або майнового характеру, яку особа порушника може зазнати за результатом притягнення до фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності у зв'язку із порушенням такою особою приписів податкового законодавства. В силу варіативності різновидів юридичної відповідальності кожен із видів відповідальності за податкові правопорушення може характеризуватися власним набором особливих ознак, що обумовлюється галузевою специфікою. Однак автор формує свою дефініцію на найбільш іманентних ознаках досліджуваного поняття. Розуміючи загальні риси, можна більш системно та предметно аналізувати конкретні різновиди видових проявів досліджуваного явища.

Новою та цікавою видається позиція автора щодо виокремлення спеціалізованих принципів податкового законодавства, що регулюють притягнення платника податків до юридичної відповідальності. З-поміж вищезазначених принципів слід виокремити: а) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства (є найбільш спеціалізованим у контексті комплексного інституту юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства); б) презумпцію правомірності рішень платника податків (є вихідним положенням, що, насамперед, орієнтоване на забезпечення інтересів платника податків та отримує безпосередню реалізацію в спірних ситуаціях). Окреслення автором відповідних принципів свідчить про вміння працювати на декількох рівнях теоретичного пізнання. Відповідні положення

дисертанта характеризуються науковою цінністю в аспекті теорії юридичної відповідальності.

Достовірність одержаних результатів досягнута здобувачем завдяки використанню значного масиву наукової літератури, шляхом опрацювання нормативного та емпіричного матеріалу. При цьому враховані праці фахівців з теорії держави та права, адміністративного права, фінансового права тощо. Викликають зацікавленість запропоновані дисертантом пропозиції, щодо внесення змін до законодавства України. Мова йде про наступні пропозиції автора: 1) закріплення на законодавчому рівні як підстави для притягнення платника податків до відповідальності за податкове правопорушення наявність умислу або необережності (цей підхід є загальноприйнятим у багатьох країнах світу, наприклад, у Податковому кодексі США (InternalRevenueCode)); 2) введення відповідальності за повторне ухилення від сплати податків, яка буде суворішою, ніж за вчинення цього правопорушення вперше.

Цінність роботи полягає також у виокремленні системи іманентних ознак притягнення платника податків до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства, до яких дисертант відносить: 1) процедурна обрамленість притягнення особи до юридичної відповідальності за податкові правопорушення; 2) поліваріативність різновидів відповідальності за порушення податкового законодавства; 3) невиключність відповідальності; 4) підвищена міра відповідальності за повторне порушення податкового законодавства; 5) наявність вини; 6) юрисдикційна варіативність; 7) наявність обставин, що звільняють від відповідальності або пом'якшують її. Саме виокремлення окремих ознак досліджуваного поняття дозволяє пізнати його глибинну сутність.

Звертає на себе увагу намагання здобувача працювати на різних рівнях наукового дослідження - від фундаментального (доктринального) до науково-прикладного. Кількість та якість використаних джерел, докладність їх аналізу, забезпечило достатній рівень достовірності та обґрунтованості

положень дисертаційної роботи.

**Наукова новизна результатів дисертації** полягає у тому, що дисертація є одним із перших наукових досліджень, у якому комплексно, з використанням сучасних методів пізнання, врахуванням здобутків науки податкового права, було обґрунтовано комплексний інституційний характер відповідальності за порушення податкового законодавства, окреслено систему принципів притягнення платника податків до юридичної відповідальності, проведено співставлення національних та зарубіжних підходів з притягнення платника податків до юридичної відповідальності за вчиненні ним податкові правопорушення, визначено систему ознак притягнення платника податків до юридичної відповідальності. У результаті проведеного дослідження визначено загальні тенденції трансформування інституту юридичної відповідальності за податкові правопорушення. До цього часу відповідні питання лише фрагментарно досліджувалися на доктринальному рівні та без оцінки їх подальшої реалізації у практично-прикладній діяльності. Ведучи мову про наукову новизну основних положень, висновків і рекомендацій, варто зазначити, що у роботі порушені недостатньо розроблені наукові та практичні завдання, розв'язання яких дозволило отримати результати теоретико-прикладного характеру. Схвалення заслуговують більшість положень наукової новизни, які виносяться на захист.

Цікавою є позиція автора з приводу класифікації податкових правопорушень в залежності від дій суб'єкта податкових правопорушень, до яких було віднесено: а) порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах; б) недотримання строків та порядку, у які необхідно подавати інформацію про здійснення дій з банківськими рахунками; в) невідповідність дій платників податків правилам щодо подання інформації про фізичних осіб, які є платниками податків; г) неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності; г) порушення

установлених законом строків зберігання документів, що стосуються розрахунку та сплати податків, або ж документів, що пов'язані з додержанням приписів інших галузей законодавства, контроль дотримання яких здійснюється контролюючими органами; д) недотримання вимог для фізичних осіб - підприємців, які застосовують спрощену систему оподаткування; є) відчуження майна, яке перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу; є) порушення правил сплати (перерахування) податків. Систематизація складів податкових правопорушень відіграє неабияку роль у теоретичній концептуалізації досліджуваного комплексного інституту юридичної відповідальності.

Позитивно слід відмітити дослідження автором, в тому числі, й зарубіжної практики щодо притягнення платника податків до юридичної відповідальності. Так, зокрема, дисертант говорить про умисел та необережність у контексті юридичної відповідальності платника податків у США: умисна вина (*intent*) і необережна (*negligence*). В залежності від форми вини платника податків різниться і міра його відповідальності за допущене податкове правопорушення.

**Наукове та практичне значення представленої дисертації** полягає у тому, що вона становить науково-теоретичний, а також практичний інтерес, і може бути використана в:

- у *науково-дослідній сфері* - з метою продовження досліджень, пов'язаних з інститутом юридичної відповідальності за податкові правопорушення;

- у *правотворчості* - при розробці проектів законів про внесення змін до Податкового кодексу України та підзаконних нормативно-правових актів, які регламентують притягнення платників податків до юридичної відповідальності;

- у *практичній діяльності* - при проведенні науково-методичних семінарів, які стосуються проблемних питань податкового правозастосування;

- у навчальному процесі -при підготовці навчальних та навчально-методичних видань і посібників з дисципліни «Податкове право».

**Повнота викладення матеріалів у публікаціях положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.** Основні положення та результати дисертації викладено у 8 наукових працях, до яких зокрема відносяться три наукові статті, опубліковані у фахових виданнях та тези п'яти доповідей, що були опубліковані за результатами проведення відповідних наукових конференцій.

Дисертація оформлена відповідно до вимог, які висуваються до такого роду робіт. Усі пункти наукової новизни достатньо віддзеркалені в опублікованих наукових працях, що збігається із встановленими вимогами.

Положення, висновки і рекомендації, наведені в роботі, є обґрунтованими та достовірними, що досягається як вдало обраною методологією дослідження, так і всебічним і повним використанням наукових джерел. Підкреслимо, що поставлена автором мета дисертаційного дослідження досягнута, а завдання виконані. Висновки і пропозиції є новими.

#### **Дискусійні положення та зауваження до дисертації.**

Відзначаючи теоретичну і практичну цінність дослідження Манукяна Амазаспа Аракеловича на тему «Відповідальність за порушення норм податкового законодавства», позитивно оцінюючи його, водночас відзначаємо, що окремі положення роботи мають дискусійний характер, потребують більш глибокого обґрунтування.

1. Дисертант наводить цілу низку видів (складів) податкових правопорушень. До таких правопорушень здобувач відносить: а) порушення встановленої процедури взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах; б) недотримання строків та порядку, у які необхідно подавати інформацію про здійснення дій з банківськими рахунками; в) невідповідність дій платників податків правилам щодо подання інформації про фізичних осіб, які є платниками податків; г) неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності;



г) порушення установлених законом строків зберігання документів, що стосуються розрахунку та сплати податків, або ж документів, що пов'язані з додержанням приписів інших галузей законодавства, контроль дотримання яких здійснюється контролюючими органами; д) недотримання вимог для фізичних осіб - підприємців, які застосовують спрощену систему оподаткування; е) відчуження майна, яке перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу; є) порушення правил сплати (перерахування) податків. Перелік сформульований таким чином ніби він є вичерпним за своїм характером. Та чи дійсно це повний перелік складів можливих порушень податкового законодавства, які формалізуються не тільки в рамках ПК України, але й КК України та КУпАП? Вважаю, що це доволі сумнівно. У зв'язку із цим, хотілося б почути додаткову аргументацію позиції автора з приводу вищеописаної проблематики.

2. Дисертант аналізує проблему невідворотності настання юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства. У зв'язку із чим висловлюється наступна теза: «Наголошено, щоб стримуючий ефект примусу був максимальним, притягнення до відповідальності порушника податкового законодавства повинно бути невідворотним». Та чи дійсно притягнення платника податків до юридичної відповідальності є невідворотним? Так, безумовно, в рамках положень податкового законодавства з цього приводу закріплений цілий окремий принцип податкового законодавства. Проте, зважаючи на перманентні запровадження мораторіїв на окремі різновиди податкових перевірок, реалізації тих чи інших форматів податкових амністій, чи можна говорити про справді невідворотний характер юридичної відповідальності за податкові правопорушення? Хотілося б почути позицію дисертанта з цього приводу.

3. У дисертаційній роботі аналізується правозастосовний вплив принципу презумпції правомірності рішень платника податків. Так, дисертант зазначає наступне: «... системність та упорядкувальний вплив такого конкретизованого вихідного положення, як презумпція правомірності

рішень платника податків, неозброєним оком видно крізь призму нормативної структури положень податкового законодавства». Я б не переоцінював реальний правозастосовний потенціал такого вихідного положення податкового права, як презумпція правомірності рішень платника податків. Незважаючи на наявність цілої низки судових доктрин щодо даного вихідного положення, контролюючий орган в переважній більшості випадків ігнорує значення даного принципу. Особливо яскраво це проявляється в адміністративних процедурах із оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів. Отже, дисертанту слід більш комплексно проаналізувати проблематику підняту у даному зауваженні.

4. У своїй роботі, а саме на с. 180, дисертант наводить наступну тезу: «... адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства виконує дві функції: а) правовідновну (компенсаційну), що вимагає відшкодування державі платниками податків або їх посадовими особами збитків, що виникли внаслідок недоотримання бюджетами всіх рівнів доходів від податків і зборів; б) штрафну, або, як її ще називають, каральну, яка визначається положеннями КУпАП і передбачає накладання штрафів у межах адміністративної відповідальності». А вищезазначені положення хіба не в рівній мірі стосуються адміністративної відповідальності за будь-які адміністративні проступки, тобто не тільки адміністративної відповідальності за податкові правопорушення? Якщо функція є узагальненою, то її недоцільно присвоювати якому-небудь специфічному різновиду юридичної відповідальності.

Водночас, зазначені зауваження суттєво не знижують загальну позитивну оцінку дисертаційної роботи, виконаної Манукяном Амазаспом Аракеловичем. Таким чином можна 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 р. № 44, а її автор заслуговує на присудження йому наукового ступеня доктора філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

**Офіційний опонент:**

**Доктор юридичних наук, професор,**

**професор кафедри публічного**

**та приватного права**

**Університету митної справи та фінансів**



**П.С. Лютіков**