

*До разової спеціалізованої вченої ради
ДФ 2024-09 у Національному юридичному
університеті імені Ярослава Мудрого*

ВІДГУК

офіційного опонента –

***доктора юридичних наук, професора КАСЬЯНЕНКО Любові Михайлівни
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» галузі знань 08 «Право»***

Актуальність обраної теми. На сьогодні зміцнення законності у сфері податкових відносин набуває особливого значення з огляду на функціональне навантаження податкових платежів у державі. У фінансовому праві однією з проблем наукових пошуків є визначення особливостей відповідальності за порушення законів з питань оподаткування. Проблема податкового правопорушення та юридичної відповідальності за нього небезпідставно посідає одне з чільних місць у правовій науці. Невідворотність відповідальності є дієвим спонукальним засобом дотримання вимог законодавства, зокрема, у державах, які як правові перебувають на етапі свого активного становлення та утвердження принципу верховенства права. У податково-правовому регулюванні малоімовірним є забезпечення неухильного дотримання законодавчих приписів без конкретного санкційного механізму.

Як слушно зауважує дисертант, якщо платник податків усвідомлюватиме, що за невиконання податкового обов'язку, за неналежне виконання податкового обов'язку, такий платник податків зазнає негативних наслідків особистого та/або майнового характеру, то в такому випадку він (платник податків) буде намагатися послідовно та з якомога більшою мірою відповідальності виконати належний йому податковий обов'язок. Актуальним є поточний стан регулювання процедур із притягнення до юридичної відповідальності порушників податкового законодавства. Реформування інституту відповідальності за порушення податкового законодавства має спиратися на системно оформлений, доктринальний базис. Саме такий підхід надасть можливість комплексно та правильно усунути поточні проблеми у провадженнях із притягнення до юридичної відповідальності порушників податково-правових приписів.

З огляду на вказані обставини дослідження Манукяна А.А. є актуальним, своєчасним та практично значимим.

Тема дисертаційної роботи затверджена рішенням Вченої ради

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 4 від 20 листопада 2020 року).

Ступінь обґрунтованості результатів представлених здобувачем наукових положень та висновків, сформульованих у дисертації, та їх новизна. Аналіз положень дисертаційної роботи дає можливість говорити про те, що її зміст відповідає проблематиці дослідження, яка була заявлена, має достатній науково-теоретичний рівень та практичну значимість положень й висновків, що пропонуються автором. Наукове дослідження здійснено відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965).

Мета дослідження полягала у синтезі нових теоретичних положень щодо складного інституту юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства та у підготовці науково вивірених пропозицій щодо реформування чинного податкового законодавства у відповідній сфері. Для досягнення окресленої мети дисертантом обрані наступні завдання: сформулювати визначення та описати принцип невиключності в аспекті процедур із притягнення до відповідальності за податкові правопорушення; окреслити систему ознак притягнення платника податків до юридичної відповідальності; розкрити зміст поняття «відповідальність за порушення норм податкового законодавства»; визначити коло принципів податкового законодавства щодо притягнення платника податків до юридичної відповідальності; дати визначення поняття «процедура притягнення до фінансової відповідальності» та окреслено складові такої процедури; запропонувати шляхи реформування інституту кримінальної відповідальності за податкові правопорушення; проаналізувати зарубіжний досвід в аспекті форми вини та її впливу на притягнення платника податків до юридичної відповідальності; провести комплексне дослідження загального поняття «санкція»; визначити зміст та види санкцій за порушення податкового законодавства; окреслити коло ознак штрафних санкцій як категорії фінансово-правової відповідальності.

Варто зазначити, що дисертацію характеризує системність підходу до вирішення поставлених завдань. Усі підрозділи дисертаційної роботи логічно пов'язані між собою. Кожен розділ дослідження завершується висновками в яких надаються конкретні пропозиції та рекомендації. Аналіз тексту дисертації дозволяє нам дійти висновку, що завдяки вдалому підбору та компоюванню визначених у дослідженні завдань, дисертант досягнув поставленої мети. Висновки відповідають отриманим результатам, завданням та меті дослідження,

мають вагому аргументацію, належним чином обґрунтовані. Загальний обсяг дисертації – 209 сторінок, із яких 185 сторінок – основний текст.

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, зокрема таких як аналізу та синтезу; системно-структурного; порівняльно-правового; історично-правового; формально-юридичного; метода «кейс-стаді». Сформульовані у дисертаційній роботі положення та висновки спираються не тільки на доктринальні джерела, але і на приписи податкового законодавства та іншого галузевого законодавства (зокрема, законодавства про адміністративну та кримінальну відповідальність), а також на аналіз судових рішень.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у тому, що дисертація за характером та змістом питань є одним з перших дослідженням, що орієнтоване на комплексний аналіз складного інституту юридичної відповідальності за порушення положень податкового законодавства. До найбільш вагомих наукових положень дисертації, що характеризуються новизною або її елементами, необхідно віднести такі. Зокрема, уперше окреслено систему ознак притягнення платника податків до юридичної відповідальності, складовими якої є такі ознаки: 1) процесуальна/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 ж пом'якшують її. Дисертантом сформульовано дефініцію поняття «відповідальність за порушення норм податкового законодавства», під якою потрібно 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 ж кримінальної відповідальності у зв'язку із порушенням такою особою приписів податкового законодавства. Здобувачем виокремлено принципи податкового законодавства, які можна охарактеризувати як найбільш релевантні вихідні положення в контексті притягнення платника податків до юридичної відповідальності (спеціалізовані принципи податкового законодавства), до яких відносяться: 1) принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; 2) принцип-презумпція правомірності рішень платника податків. Також дисертантом виділено складові процедури притягнення до фінансової

відповідальності за порушення норм податкового законодавства, а саме: виявлення факту вчинення податкового правопорушення; фіксація факту податкового правопорушення в межах проведення податкової перевірки; формування, надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення; факультативні стадії адміністративного або судового оскарження; виконання рішення про притягнення особи до податкової відповідальності та ін.

Удосконалено підходи до визначення поняття «юридична відповідальність»; дефініцію поняття «фінансова санкція за порушення норм податкового законодавства; наукові позиції щодо джерел формування принципів права (у широкому розумінні цього поняття), до яких було віднесено: а) правовий звичай, який сформувався в рамках соціальної взаємодії; б) нормотворчість компетентних органів; в) правозастосовну практику; г) правову доктрину та ін.

Заслуговує на увагу запропонована концепція, за якою обсяг фінансової відповідальності суб'єкта податкового правопорушення часто ставиться в залежність від економічного вираження обсягу його податкового зобов'язання, а тому зміст та обсяг санкцій за податкове правопорушення так само часто залежить від характеру такого порушення. На думку дисертанта санкції за порушення податкового законодавства варто визначати, як: санкції, що встановлюються за винні діяння, передбачені нормами податкового, кримінального законодавства та законодавства про адміністративні правопорушення, об'єктом порушення у яких є відносини, що виникають у зв'язку зі сплатою обов'язкових платежів – податків та зборів. Критерієм поділу санкцій є галузь права, до якої включені санкції. За цим критерієм можливо визначити такі види санкцій: адміністративно-правові санкції, кримінально-правові санкції та фінансові санкції, що закріплюються нормами податкового законодавства.

Дослідником запропоновано шляхи реформування інституту кримінальної відповідальності за податкові правопорушення: а) збільшити розміри штрафів та інших видів покарання. Наразі розміри штрафів за ухилення від сплати податків в Україні є недостатніми для того, щоб ефективно стримати це правопорушення, тож суму штрафу необхідно збільшити, щоб така санкція була відчутною для правопорушників і мала позитивний вплив. Разом з тим важливо гарантувати справедливість і прозорість у застосуванні санкцій для уникнення надмірного тиску на платників податків і зборів; б) ввести відповідальність за повторне ухилення від сплати податків. Наразі кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків не залежить від того, чи скоювалося це правопорушення вперше, чи воно було вчинено повторно. Тому особи, які вже ухилялися від сплати податків, не мають жодних стимулів для того, щоб не вчиняти це

правопорушення знову. Варто підтримати дисертанта, що за повторне ухилення від сплати податків необхідно ввести відповідальність, яка буде суворішою, ніж за вчинення цього правопорушення вперше.

Варто уваги думка Манукяна А.А., що системою іманентних ознак притягнення платника податків до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства є: а) процесуальна/процедурна обрамленість притягнення особи до юридичної відповідальності за податкові правопорушення; б) поліваріативність різновидів відповідальності за порушення податкового законодавства; в) невиключність відповідальності; г) підвищена міра відповідальності за повторне порушення податкового законодавства; ґ) наявність вини; д) юрисдикційна варіативність; е) наявність обставин, що звільняють від відповідальності або ж пом'якшують її.

Варто погодитися з дисертантом, що підставою для притягнення платника податків до відповідальності за податкове правопорушення доцільно визначити наявність умислу або необережності у діянні платника податків.

Вважаємо, що дисертація характеризується комплексним підходом. Елементи наукової новизни дослідження повною мірою відображені у змісті дисертаційної роботи і підтверджені ґрунтовними висновками здобувача. Сформульовані дисертантом елементи наукової новизни, отримані у ході дослідження є доведеними та такими, що містять ряд концептуальних висновків та рекомендацій, що мають також і практичне значення, відзначаються достовірністю й характеризуються науковою новизною.

Отримані автором результати можуть бути використані у науково-дослідній роботі та правотворчій діяльності, в правозастосуванні та освітньому процесі: для забезпечення послідовного дослідження проблем притягнення до юридичної відповідальності за податкові правопорушення; при формуванні проектів законів щодо внесення змін до Податкового кодексу України, Кримінального кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення, в аспекті функціонування нормативних механізмів притягнення порушників–платників податків до юридичної відповідальності; при проведенні науково-методичних семінарів, що орієнтовані на проблемні питання юридичної відповідальності за податкові правопорушення; для написання навчально-методичних та навчальних видань з дисципліни «Податкове право».

Повнота викладу положень дисертації в роботах, опублікованих автором. Результати дослідження пройшли належну апробацію. Основні положення дисертації Манукяна Амазаспа Аракеловича на тему «Відповідальність за порушення норм податкового законодавства» відображено у 8 публікаціях, з яких 3 наукові статті у журналах, включених МОН України до

переліку наукових фахових видань з юридичних наук, 5 - тези доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях. Наукові положення, висновки та рекомендації, сформульовані у дисертації, опубліковані у різних наукових працях дисертанта.

Відповідність тексту дисертації вимогам академічної доброчесності.

За результатами аналізу дисертаційної роботи, публікацій автора порушення академічної доброчесності не виявлено. Висновки, пропозиції та рекомендації, зокрема й ті, що характеризують наукову новизну, на нашу думку, одержані автором особисто. Зокрема, використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають відповідні посилання, що підкреслює достовірність зроблених висновків.

Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації.

Незважаючи на позитивну оцінку дисертаційної роботи Манукяна А. А. на тему «Відповідальність за порушення норм податкового законодавства», варто звернути увагу на окремі питання, які мають дискусійний характер. На нашу думку, наведені у подальшому дискусійні аспекти можуть поживити обговорення наукового доробку здобувача під час його публічного захисту.

1. На стор. 114 дисертаційної роботи здобувач наводить наступне формулювання: *«недотримання податково-правових правил та норм є умисними діями особи»*. З приводу відповідного формулювання виникають одразу два запитання: а) на підставі чого дисертант проводить диференціацію таких категорії як податково-правові «правила» та «норми»?; б) чи завжди недотримання вимог податкового законодавства є саме «діями» особи? По-перше, на наше переконання, дисертант помилково розмежовує такі категорії як «правила» та «норми» у контексті податкового правозастосування, адже в податковому праві правило не може існувати поза нормою, яка отримала свою формалізацію у відповідному, обов'язковому для застосування, джерелі права. Відповідно, в аспекті податкового права категорії «правила» та «норми» є тотожними за своїм змістом. По-друге, варто відмітити, що недотримання податкового законодавства може мати місце, зокрема, й у формі бездіяльності. Це означає, що податкові правопорушення можуть вчинятися не тільки в активній формі – у формі дій. На нашу думку, було б доцільно здобувачу уточнити свою позицію з приводу застосування таких формулювань у своїй дисертаційній роботі.

2. На стор. 77 дисертації у висновку до підрозділу 2.1 «Поняття та ознаки податкового правопорушення» здобувач зазначає, що: *«Податковим правопорушенням властиві такі ознаки: є основною підставою фінансово-правової відповідальності за порушення податкового законодавства...»*. З вищезазначеного положення вбачається, що автор говорить про податкове

правопорушення тільки в контексті фінансової відповідальності, але ж відповідно до положень п. 111.1 ст. 111 Податкового кодексу України, за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна. Можливо дисертанту доцільно було б більш широко розглянути аналізовану ознаку податкового правопорушення.

3. На стор. 84 роботи здобувач зазначає таке: *«... під об'єктивною стороною податкового правопорушення слід розуміти суспільно протиправні дії чи бездіяльність суб'єкта податкових правовідносин, що може виражатися у наступному: неналежному обліку доходів і витрат; ухиленні від сплати податку; приховуванні об'єкта оподаткування; несвоєчасній сплаті обов'язкових платежів; неподанні або несвоєчасному поданні податкової звітності»*. Як корелюється приховування об'єкта оподаткування із неналежним обліком та/або не поданням податкової звітності? Термін «приховування об'єкта оподаткування» згадується тільки в п. 85.4 ст. 85 Податкового кодексу України, де зазначається про контрольні заходи та обов'язок платника податків надавати контролюючим органам «документи, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування».

4. В аспекті зарубіжного досвіду притягнення платника податків до юридичної відповідальності за податкові правопорушення значну увагу приділено саме досвіду США. Дисертант аналізує підходи у США щодо притягнення недобросовісних платників податків до юридичної відповідальності, визначає ті з них, що можуть бути актуальні для імплементації до національного законодавства. Однак, такого ж рівня уваги не приділяється досвіду, зокрема, європейських країн, що в контексті євроінтеграційних процесів може бути дуже актуальним для України. Вважаємо, що робота тільки виграла б від більш широкої вибірки держав з метою порівняльно-правового дослідження.

Водночас варто зауважити, що висловлені зауваження мають дискусійний і суб'єктивний характер, суттєво не впливають на загальну позитивну оцінку дослідження.

Висновок. Дослідження Манукяна Амазаспа Аракеловича на тему «Відповідальність за порушення норм податкового законодавства», подане на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії, є самостійною завершеною кваліфікаційною науковою роботою, що містить нові обґрунтовані та аргументовані результати. Для роботи характерний логічний стиль викладення матеріалу, смислова завершеність, цілісність. На нашу думку, науково-практичні результати, отримані дисертантом, є достовірними та об'єктивними. Висновки мають необхідну і достатню теоретичну аргументацію та є методологічно обґрунтованими.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що дослідження на тему «Відповідальність за порушення норм податкового законодавства» за своїм змістом відповідає галузі знань 08 «Право» спеціальності 081 «Право» та 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, наказу МОН України № 40 від 12 січня 2017 року «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації», а її автор – Манукян Амазасп Аракелович 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 фінансового та
податкового права
Державного податкового університету**

Любов КАСЬЯНЕНКО