

ВИСНОВОК

про наукову новизну, теоретичне та практичне значення результатів дисертації Манукяна Амазаспа Аракеловича на тему «Відповідальність за порушення норм податкового законодавства», поданій на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право», підготовлений та затверджений на підставі публічної презентації наукових результатів дисертації та її обговорення кафедрою податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 12 від 15 травня 2024 р.)

Обґрунтування вибору теми дослідження та її зв'язок із планами наукових робіт університету. Забезпечення належних та ефективних процедур притягнення до юридичної відповідальності, це запорука послідовної реалізації податкових відносин. Втім, притягнення платника податків до юридичної відповідальності повинно бути обґрунтованим, а юрисдикційна складова реалізації таких процедур – спиратися на вивірене нормативне регулювання. Однак, ми часто є свідками непослідовності розвитку правозастосовної практики щодо притягнення платників податків до юридичної відповідальності; впровадження в інститут фінансової відповідальності за податкові правопорушення нормативних механізмів, які є для нього нетиповими та об'єктивно мало ефективними; тривале існування норм-атавізмів, які однозначно потребують модернізації. Все це у своїй сукупності й обумовлює актуальність проваджуваного дисертантом наукового дослідження.

Окремі аспекти обраної проблематики вже стали предметом наукового осмислення наступних вчених: О. І. Баїк, А. А. Барікова, Я. О. Берназюк, І. М. Бондаренко, С. В. Брояков, З. М. Будько, 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. Онишук, Ю. В. Оніщик, А. О. Полянничко, А. В. Савінова, Є. М.Смичок, К.В.Смолов, Л. В. Товкун, Ю. В. Товстоган, М. І. Трипольська, І. П. Устинова, М. О. Федоров, Р. Ф. Ханова, О. М. Цибохін, Ю. Ю. Якимчук, В. С. Яновський та ін.

Питання теорії юридичної відповідальності та правопорушень загалом і тематики дотичної до податкових правопорушень здійснювали: 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.

Дисертацію виконано на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого в межах цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965). Тема дисертації затверджена вченою радою Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого 20 листопада 2020 року (протокол № 4).

Наукове завдання, розв'язання якого отримано в дисертації. Метою дисертації полягає у синтезі нових теоретичних положень щодо складного інституту юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства та у підготовці науково-вивірених пропозицій щодо реформування діючого податкового законодавства у відповідній сфері.

Для досягнення цієї мети були поставлені завдання, які виконано у повному обсязі:

- сформульовано визначення та описано принцип невиключності в аспекті процедур із притягнення до відповідальності за податкові правопорушення;
- окреслено систему ознак притягнення платника податків до юридичної відповідальності;
- розкрито зміст поняття «відповідальність за порушення норм податкового законодавства»;

- визначено коло принципів податкового законодавства, щодо притягнення платника податків до юридичної відповідальності;
- сформовано визначення поняття «процедура притягнення до фінансової відповідальності» та окреслено складові такої процедури;
- запропоновано шляхи реформування інституту кримінальної відповідальності за податкові правопорушення;
- проаналізовано зарубіжний досвід в аспекті форми вини та її впливу на притягнення платника податків до юридичної відповідальності;
- проведено комплексне дослідження загального поняття «санкція»;
- визначено зміст та види санкцій за порушення податкового законодавства;
- окреслено коло ознак штрафних санкцій, як категорії фінансово-правової відповідальності.

Наукова новизна одержаних результатів. Представлена робота є одним із перших в Україні комплексних наукових досліджень проблематики юридичної відповідальності за податкові правопорушення. До найбільш вагомих результатів, які відображають наукову новизну роботи та виносяться на захист, належать такі положення.

Уперше:

- окреслено систему ознак притягнення платника податків до юридичної відповідальності серед яких виокремлено 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;
- 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;

– 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;

– встановлено, що в аспекті притягнення до фінансової відповідальності діє важливий принцип – принцип невиключності, зміст якого полягає в тому, що притягнення платника податків до фінансової відповідальності не звільняє такого платника податків від інших різновидів юридичної відповідальності, адже платник податків, якого було притягнуто до фінансової відповідальності, може також бути притягнутий до адміністративної або ж кримінальної відповідальності за допущене ним податкове правопорушення;

– виділено наступні складові процедури притягнення до фінансової відповідальності за порушення норм податкового законодавства: 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;

– висловлено теорію, у відповідність з якою пеня і штраф, як види фінансової відповідальності, принципово відрізняються в меті їх встановлення: пеня, на відміну від штрафу, направлена на забезпечення

компенсаційної функції фінансової відповідальності, в той час, як штраф першочергово направлений на реалізацію функції превенції і характеризується підвищеною мірою обмеження прав і свобод людини і громадянина.

Удосконалено:

— підходи до визначення поняття «юридична відповідальність» під яким пропонується розуміти міру негативних наслідків (особистих, майнових, організаційних тощо), яку зазнає особа-порушник нормативних приписів за результатами реалізації компетентними органами відповідних юрисдикційних процедур;

– дефініцію поняття «фінансова санкція за порушення норм податкового законодавства», під якою пропонується розуміти вид санкції, яка встановлюється за податкове правопорушення, міститься в нормах Податкового кодексу України і полягає в покладенні на особу правопорушника негативних наслідків майнового характеру контролюючим органом в адміністративному порядку на підставі податкової інформації, отриманої в межах контрольної діяльності, з метою забезпечення формування дохідної частини відповідних бюджетів, дотримання виконання податкових зобов'язань, та може бути застосовано незалежно від факту притягнення особи до адміністративно-правової чи кримінально-правової відповідальності;

– наукові підходи 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;

– підхід, у відповідності з яким принципи права слід розглядати крізь призму їх інструментально-прикладного призначення, а саме в якості: 1) своєрідного інструменту заповнення прогалін у праві; 2) інструменту подолання колізій; 3) інструменту, що дозволяє визначити змістовне наповнення оціночних понять;

– позицію, у відповідності з якою позитивна дискримінація є новим витокком еволюційного розвитку принципу рівності, адже позитивна дискримінація не є рівністю в «математично-вивіреному» розумінні, навпаки – це рівність, яка отримує свій вираз у юридичній нерівності, при цьому якісне або ж кількісне превалювання прав одних суб'єктів обумовлюється суб'єктивними або ж об'єктивними чинниками, негативний вплив яких повинно «згладити» право.

Набули подальшого розвитку:

– підхід у відповідності з яким юридична відповідальність фактично є різновидом соціальної відповідальності, а отже співвідносяться ці поняття як родові поняття (коли мова йде про соціальну відповідальність) та видові поняття (коли мова йде про юридичну відповідальність), головною відмінністю соціальної відповідальності від юридичної відповідальності є: а) способи її закріплення; б) механізми примусу, які можуть бути застосовані до порушника відповідних норм; в) обов'язковість та невідворотність настання негативних наслідків для особи-порушника; г) суб'єктний склад відповідних відносин;

– позиція у відповідності з якою найбільш основоположні та узагальнені принципи права отримують своє первинне становлення на рівні суспільних відносин (є результатом трансформації основних соціальних норм (часто звичаєвих норм) у нормативні положення підвищеної міри імперативності), тоді як ціла низка окремих галузевих принципів часто позбавлена такого «низового» характеру оформлення (мова йде про спеціальні, галузеві (підгалузеві) принципи права);

– концепція у відповідності з 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 часто залежить від характеру такого порушення: якщо порушення переважно проявляється в недоотриманні податкових надходжень, то санкція ставиться в залежність від

обсягу недоїмки; якщо ж порушення пов'язано з порядком декларування та/або контрольними функціями податкових органів первинною є штрафна, превентивна та стимулюючі функції податково-правової відповідальності, як наслідок – санкції або накладають обмеження на особу, або встановлюють майновий штраф у визначеному розмірі;

– теоретичні положення, у відповідності з якими одним з видів примусу є юридична відповідальність, а притягнення до юридичної відповідальності здійснюється за наявності матеріальної підстави для притягнення особи до юридичної відповідальності та процедурної підстави – належної юридичної процедури.

Обґрунтованість і достовірність отриманих результатів дослідження. Положення, висновки та рекомендації, що містяться в дисертації, достатньою мірою науково обґрунтовані і достовірні. Це обумовлено застосуванням сукупності загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання, серед яких: історично-правовий (при аналізі генези трансформації складного інституту юридичної відповідальності за податкові правопорушення), логічний (при аналізі основних понять та термінів, що визначають зміст відповідного наукового дослідження), порівняльно-правовий (при розгляді зарубіжних підходів щодо притягнення порушників податкової дисципліни до юридичної відповідальності та проведення їх співставлення з відповідними національними підходами), системний (при окресленні системи принципів притягнення порушників податкового законодавства до юридичної відповідальності), формально-юридичний (при аналізі податково-правових норм), кейс-стаді (при дослідженні судових доктрин, що стосуються проваджень із притягнення платника податків до юридичної відповідальності).

Нормативно-правову та інформаційну основу дослідження складають Конституція України, міжнародно-правові акти, Податковий кодекс України, Кримінальний кодекс України, Кодекс України про адміністративні правопорушення, інші закони України, законодавство зарубіжних країн.

Теоретичну основу дисертації становлять наукові праці національних і зарубіжних правників у галузі податкового права та інших галузей права, а також загальної теорії права.

Емпіричним підґрунтям дослідження стали рішення судів, що стосуються вирішення податкових спорів та/або притягнення платників податків до юридичної відповідальності.

Практичне значення одержаних результатів. Викладені у дисертації теоретичні положення, висновки та рекомендації можуть бути використані: а) у науково-дослідницькій сфері – для подальшого дослідження проблем притягнення до юридичної відповідальності за податкові правопорушення; б) у законотворчій діяльності – при складанні законопроектів щодо внесення змін до Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення та Кримінального кодексу України, в аспекті функціонування нормативних механізмів притягнення порушників-платників податків до юридичної відповідальності; в) у правозастосовній діяльності – при проведенні науково-методичних семінарів, що орієнтовані на проблемні питання юридичної відповідальності за податкові правопорушення; г) у навчальному процесі – при підготовці навчальних та навчально-методичних видань і посібників з дисципліни «Податкове право», а також у рамках освітнього процесу у вищих навчальних закладах, що здійснюють підготовку фахівців за правничими спеціальностями.

Апробація матеріалів дисертації. Дисертацію підготовлено на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, обговорено на засіданні кафедри, схвалено і рекомендовано до захисту. Основні положення дисертації оприлюднювалися і були предметом обговорення на наукових та науково-практичних конференціях: «Актуальні проблеми реформування системи законодавства України» (м. Запоріжжя, 28–29 січ. 2022 р.); «Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні» (м. Одеса, 11–12 лют. 2022 р.); «Пріоритетні напрями розвитку правової системи України»

(м. Львів, 28–29 січ. 2022 р.); «Теоретичні та практичні проблеми реалізації норм права» (м. Кременчук, 22–23 груд. 2023 р.); «Юридичні науки: проблеми та перспективи» (м. Запоріжжя, 24–25 лют. 2023 р.).

Повнота викладу матеріалів дисертації в публікаціях здобувача.

Основні теоретичні положення й висновки дослідження відображено у 8 наукових працях: три наукові статті, опубліковані у фахових наукових виданнях України, що включені до міжнародних наукометричних баз; тези п'ятох доповідей і повідомлень на наукових і науково-практичних конференціях.

Наукові праці, які відображають основні результати дисертації:

1. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства: поняття й ознаки. *Право і суспільство*. 2023. № 5. С. 376–384. DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.5.55>

2. Манукян А. А. Принципи податкового законодавства та їх вплив на притягнення до відповідальності платника податків. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 6. С. 768–770. DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2023-6/183>

3. Манукян А. А. Процедурні аспекти притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. № 4. С. 332–340. DOI <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2023.4.52>

Наукові праці, які засвідчують апробацію результатів дисертації:

1. Манукян А. А. Кримінальна відповідальність за податкові правопорушення. *Актуальні проблеми реформування системи законодавства України*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 28–29 січ. 2022 р.) / Запорізька міськ. громад. організація «Істина». Запоріжжя, 2022. С. 67–72.

2. Манукян А. А. Підходи до класифікації податкових правопорушень. *Пріоритетні напрями розвитку правової системи України*: матеріали

міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 28–29 січ. 2022 р.) / Західноукр. організація «Центр правничих ініціатив». Львів, 2022. С. 53–56.

3. Манукян А. А. Суб'єкт податкового правопорушення. *Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 11–12 лют. 2022 р.) / ГО «Причорноморська фундація права». Одеса, 2022. С. 50–53.

4. Манукян А. А. Адміністративні відповідальність за податкові правопорушення. *Юридичні науки: проблеми та перспективи*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 24–25 лют. 2023 р.) / Класич. приват. ун-т, Куявський ун-т у Влоцлавеку. Львів–Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 401–405. DOI <https://doi.org/10.36059/978-966-397-292-3-114>.

5. Манукян А. А. Податкове правопорушення: поняття та ознаки. *Теоретичні та практичні проблеми реалізації норм права*: матеріали ІХ міжнар. наук.-практ. конф. (м. Кременчук, 22–23 груд. 2023 р.) / Ун-т Віндзору, Балтійська міжна. акад. [та ін.]. Львів–Торунь: Liha-Pres, 2023. С. 455–459. DOI <https://doi.org/10.36059/978-966-397-351-7-123>

Оцінка мови та стилю дисертації. Дисертацію виконано українською мовою з правильним вживанням юридичної та спеціальної термінології. Стиль викладення матеріалу дослідження – науковий.

Загальний висновок. Дисертація Манукяна А.А. «Відповідальність за порушення норм податкового законодавства» є кваліфікаційною науковою роботою, містить нові науково обґрунтовані результати, які виконують конкретне наукове завдання, що полягає в отриманні наукових та практичних висновків щодо матеріальних та процедурних аспектів притягнення платника податків до юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства, а також у формуванні обґрунтованих пропозицій і рекомендацій для щодо модернізації нормативної складової інституту юридичної відповідальності за податкові правопорушення.

Дисертація є самостійною науковою працею, яку виконано з дотриманням академічної доброчесності. Наукова новизна, висновки та

пропозиції сформульовані дисертантом самостійні й обґрунтовані на підставі особистих досліджень.

Дисертація Манукяна Амазаспа Аракеловича на тему «Відповідальність за порушення норм податкового законодавства» 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, та може бути подана до разової ради для захисту на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Головуючий на засіданні:
завідувач кафедри податкового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого,
доктор юридичних наук, професор

Дмитро КОБИЛЬНИК

15 травня 2024 р.



Підпис	<i>Кобильника Д.</i>
Засвідчую	<i>[Signature]</i>
Нач.ВК	<i>[Signature]</i>
	<i>15. 05 2024</i> р.