

ВІДГУК

**офіційного опонента на дисертацію Мороз Юлії Анатоліївни
«Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері
оподаткування України», подану до захисту на здобуття наукового ступеня
доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.08 – кримінальне право та
кримінологія; кримінально-виконавче право**

Ступінь актуальності обраної теми дисертації. Кримінальні правопорушення у сфері справляння податків і зборів загрожують фінансовій стабільності, обороноздатності та економічній безпеці держави¹. Вчинення злочинів проти податкової системи призводить до невиконання державного бюджету у дохідній і видаткових частинах, дефіциту бюджетних коштів, що тягне за собою недофінансування критично важливих сфер діяльності держави, зумовлює необхідність брати великі зовнішні запозичення, накопичувати борги, а також збільшувати загальне податкове навантаження на суб'єктів підприємницької діяльності. Доводиться констатувати, що так званий «карантинний» і «воєнний» мораторії на податкові перевірки (2020-2023 рр.), на жаль, не посприяли підвищенню рівня правосвідомості і податкової культури платників податків, покращенню обліково-звітної дисципліни суб'єктів господарювання. Під час дії мораторіїв на податкові перевірки, несумлінні платники податків і зборів так і не стали платниками з високим рівнем довіри, оскільки продовжили використовувати способи, схеми і механізми приховування доходів та мінімізації податкових зобов'язань.

На мій погляд, явище податкової злочинності породжене трьома взаємопов'язаними системними проблемами: 1) недоброчесне підприємництво, що включає нелегальну і протиправну підприємницьку діяльність, зловживання

¹ Довідково: у мирний час, частка податкових надходжень становила понад 80% від усіх доходів бюджету, тоді як під час повномасштабної війни вона скоротилася до 50%, при цьому решта надходжень формується за рахунок неподаткових платежів та залучення міжнародних кредитів (позик) і грантової допомоги.

бізнесом спрощеною системою оподаткування, а також використання різних тіньових схем і шахрайських практик для зменшення витрат на дотримання вимог податкового законодавства та збільшення прибутків; 2) недосконала система оподаткування, що надто зарегульована, дискреційна і несправедлива, створює нерівні умови для різних за розміром і доходами суб'єктів господарювання; 3) існуюча де-факто презумпція вини в податковому адмініструванні, а також зловживання посадових осіб податкових органів, що полягають у дискреційному блокуванні податкових накладних, проведенні податкових перевірок заради виявлення порушень норм податкового, валютного та іншого законодавства і збільшення податкових зобов'язань, а також нарахування штрафів і пенні, виставлення додаткових податкових вимог. Показово і те, що у відносинах між порушниками податкового законодавства і посадовими особами Державної податкової служби України склалася неофіційна практика щодо перекладення тягара доведення невинуватості на платника податків.

Недоброчесне підприємництво корелює із низьким рівнем дотримання суб'єктами підприємницької діяльності вимог законодавства у сфері оподаткування та добровільною сплатою податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Недосконала система оподаткування породжує тінізацію та офшоризацію економіки. Упереджене адміністрування податків спричиняє корупційні ризики і недовіру між платниками податків та контролюючими органами.

Злочини у сфері оподаткування досить часто пов'язані з організованою економічною і фінансовою злочинністю, у тому числі транснаціонального або транскордонного характеру. За даними річного звіту БЕБ, ухилення від сплати податків вчиняється під час виконання державних контрактів з постачання товарів оборонного призначення, у зв'язку з незаконним обігом підакцизних товарів і незаконним обігом контрафактної продукції, з нелегальним гральним бізнесом, фіктивними господарськими операціями, у зв'язку з мінімізацією рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, з

мінімізацією податкових зобов'язань та приховуванням реальних обсягів доходів від продажу побутової техніки та електроніки, у зв'язку з контрабандою товарів, лісоматеріалів та ін. За даними дисертантки, ухилення від сплати податків та зборів тісно пов'язане з шахрайством з фінансовими ресурсами, підробленням документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, а також незаконним відшкодуванням ПДВ, легалізацією доходів, здобутих злочинним шляхом, службовими зловживаннями посадових осіб контролюючих органів.

Системне використання злочинних схем і тіньових механізмів ухилення від сплати податків та зборів під час провадження підприємницької діяльності, а також значна поширеність службових зловживань і корупційних практик з боку контролюючих органів призвели до криміналізації сфери оподаткування, що в умовах триваючої збройної агресії загрожує фінансовій безпеці держави, прозорому, підзвітному і доброчесному веденню бізнесу, залученню міжнародної технічної та гуманітарної допомоги, раціональному розподілу обмежених бюджетних ресурсів, а також завдає шкоди міжнародному іміджу України.

Актуальність обраної теми дисертації підтверджується її зв'язком зі Стратегією національної безпеки України (Указ Президента України від 14 вересня 2020 р. № 392/2020), Стратегією економічної безпеки України на період до 2025 року (Указ Президента України від 11 серпня 2021 р. № 347/2021), Комплексним стратегічним планом реформування органів правопорядку як частини сектору безпеки і оборони України на 2023–2027 роки (Указ Президента України від 11 травня 2023 р. № 273/2023), Стратегією боротьби з організованою злочинністю (розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2020 р. № 1126), Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2030 року та плану заходів щодо її реалізації (розпорядження Кабінету Міністрів України від 17 листопада 2021 р. № 1467-р, в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 13 травня

2025 р. № 464-р), а також тематикою наукових досліджень у сфері права й безпеки.

Вищевикладене дає підстави стверджувати, що обрана тема дисертаційного дослідження «Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України» має високий ступінь актуальності, вагоме теоретичне та практичне значення для вдосконалення системи забезпечення податкової безпеки та запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування.

Обґрунтованість наукових положень, висновків та рекомендацій, сформульованих у дисертації, та їх достовірність підтверджується:

- узагальненням наукових праць за тематикою дисертації з кримінології, кримінального права, фінансового права, адміністративного права, а також опрацюванням і використанням наукових доробків інших дослідників для поглиблення знань про різні сторони досліджуваного явища;

- опрацюванням актів національного законодавства, міжнародних документів, стратегічних актів у сфері економічної, фінансової та податкової безпеки, а також узагальненням іноземного досвіду кримінально-правового та кримінологічного забезпечення податкової безпеки;

- використанням даних статистичної звітності Офісу Генерального прокурора, Бюро економічної безпеки України, Державної податкової служби України, Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України, а також аналітичних матеріалів і результатів соціологічних досліджень;

- використанням значної кількості літературних джерел з різних галузей права та інших суспільних наук за тематикою дисертації;

- обраною методикою дисертаційного дослідження та застосованими для досягнення його мети загальнонауковими і спеціальними методами: діалектичним, формально-логічним, системним, структурно-функціональним, історико-правовим, порівняльно-правовим, моделювання, контент-аналізом, статистичними і соціологічними методами;

- науковими доказами, здобутими за результатами авторських емпіричних досліджень, зокрема узагальненням 515 вироків, винесених судами України щодо кримінальних правопорушень за ст.ст. 201, 204, 205-1, 211, 212, 212-1, 213, 222 КК України, а також опитуванням 316 респондентів, серед яких працівники ДПС, прокурори та детективи БЕБ;

- апробацією матеріалів дисертаційного дослідження на науково-практичних конференціях і круглих столах, а також належним рівнем публікаційної активності здобувачки.

Новизна і загальнонаціональне значення наукових положень, висновків та рекомендацій, сформульованих у дисертації, полягає в тому, що вперше у вітчизняній кримінології застосовано безпековий науковий підхід до управління криміногенними податковими ризиками, а також щодо виявлення, запобігання і протидії кримінальним правопорушенням у сфері справляння податків і зборів.

До основних наукових результатів, що становлять її новизну, належать такі:

- авторська кримінологічна концепція податкової безпеки та запропонований організаційно-правовий механізм її забезпечення;

- сформульоване кримінологічне поняття явища ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);

- розроблена класифікація кримінальних правопорушень у сфері оподаткування на основні, суміжні та додаткові;

- запропонований набір кримінологічних індикаторів ризику у сфері оподаткування та модель управління ризиками на різних рівнях;

- розроблену структуру і змістовне наповнення проектів програмних документів, зокрема: Закону України «Про державне програмування злочинності», Національну програму запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування на 2027–2032 роки, План заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) до 2036 року;

– пропозиція щодо створення Ситуаційних центрів забезпечення податкової безпеки на базі БЕБ, посилення міжвідомчої взаємодії та використання сучасних аналітичних інструментів (OSINT, Big Data, блокчейн-аналітика);

– розроблену типологію осіб, які вчиняють кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, та запропоновано підходи до їх кримінологічного профілювання;

– визначений детермінуючий комплекс кримінальних правопорушень у сфері оподаткування;

– пропозиції щодо імплементації зарубіжного досвіду запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування;

– рекомендації щодо удосконалення інформаційно-аналітичної роботи контролюючих та правоохоронних органів.

Окрім викладених, у дисертації є й інші положення наукової новизни, що заслуговують на позитивну оцінку.

Практичне значення одержаних результатів полягає в можливості їх використання у:

науково-дослідній роботі – для подальшого здійснення загальнотеоретичних досліджень щодо вдосконалення національного законодавства й правозастосовної практики із запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування (акти впровадження Державного податкового університету від 28 жовтня 2025 року та Національної академії внутрішніх справ від 24 грудня 2024 року);

законотворчій діяльності – за рахунок розробки проєктів Національної програми запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування на 2027–2032 роки, Плану заходів запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) до 2036 року (довідка Комітету Верховної Ради України з питань правоохоронної діяльності від 29 квітня 2026 року № 147д9/9-05);

діяльності правоохоронних органів – для розроблення й удосконалення відомчих (міжвідомчих) нормативно-правових актів, підготовки методичних

рекомендацій з питань організації запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування;

освітньому процесі – для підготовки підручників, навчальних і практичних посібників, курсів лекцій, тестових завдань і дидактичних матеріалів з курсів кримінології, а також під час проведення різних видів занять (тренінгів) з відповідних дисциплін у процесі підготовки бакалаврів і магістрів за спеціальністю «Право» та в системі підвищення кваліфікації працівників правоохоронних органів (акти впровадження Державного податкового університету від 30 березня 2026 року та Національної академії внутрішніх справ від 24 грудня 2024 року).

Повнота викладення результатів дисертації у наукових працях.

Основні теоретичні положення і висновки дисертаційного дослідження відображені в 25 наукових працях, серед яких 17 статей – у виданнях внесених МОН України до переліку наукових фахових з юридичних наук, 3 – в зарубіжних виданнях, що індексуються в наукометричній базі даних Scopus, 4 тез доповідей, оприлюднених на науково-практичних конференціях і круглих столах та 1 монографія.

Структура та обсяг дисертації.

Робота складається з анотації, переліку умовних позначень, вступу, чотирьох розділів, що містять 12 підрозділів, висновків, списку використаних джерел (483 найменувань на 48 сторінках) та 3 додатків на 14 сторінках. Повний обсяг дисертації становить 489 сторінок, з них основний текст – 427 сторінок.

У тексті дисертації не встановлено фактів академічного плагіату, фабрикації або фальсифікації.

Використані в дисертації статистичні звіти, аналітичні матеріали, літературні джерела містять коректні посилання. Результати авторських емпіричних досліджень належно відображені в додатках до тексту дисертації.

Відповідність роботи паспорту спеціальності.

Дисертація відповідає паспорту спеціальності 12.00.08 – кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право.

Вивчення рукопису докторської дисертації та наукових публікацій свідчить про те, що в результаті проведеного дослідження дисертантці вдалося досягти мети і вирішити поставлені задачі, отримати нові знання і надати рекомендації щодо удосконалення законодавства і правозастосовної діяльності уповноважених суб'єктів, що здійснюють заходи запобігання та протидії кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Разом з тим дисертація містить окремі недоліки і дискусійні положення.

Зауваження та дискусійні положення докторської дисертації.

1. Доволі дискусійним є авторське розуміння сфери оподаткування, як об'єкта захисту і структурного компонента податкової безпеки. На думку дисертантки, сфера оподаткування – це «система правових, економічних, організаційних та процедурних відносин, що виникають під час закупівлі товарів, робіт і послуг за державні або місцеві кошти з метою задоволення потреб органів влади, державних установ, підприємств, органів місцевого самоврядування, а також інших суб'єктів, які використовують бюджетні чи публічні кошти». Наведене визначення більше підходить під описання сфери публічних закупівель, аніж сфери оподаткування. Згідно зі ст. 1 ПК України, сферою оподаткування є відносини, врегульовані Податковим кодексом України, зокрема, це відносини, що виникають під час справляння податків і зборів в Україні. Сфера оподаткування включає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

2. Визначаючи три кримінологічні складові ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), серед різних форм протиправної діяльності, пов'язаної з невиконанням податкового обов'язку, чомусь відсутнє порушення митних правил і вчинення так званих митних кримінальних правопорушень, хоча правила оподаткування товарів, які переміщуються через митний кордон України, визначаються ПК України, а усі види кримінально караної

контрабанди належать до поширених злочинів у сфері господарської діяльності. Бажано пояснити такі висновки і надати роз'яснення, оскільки це положення винесено у розділ наукової новизни (с. 12).

3. У розділі 3 розглянуто концептуальні положення застосування безпекового підходу у боротьбі з податковими кримінальними правопорушеннями, зокрема, визначено правову сутність податкової безпеки держави і сформульовано її поняття, проаналізовано системні компоненти і структуру податкової безпеки, вказано цілі кримінологічного забезпечення податкової безпеки, розкрито співвідношення понять «податкова безпека», «фінансова безпека», «кримінологічна безпека».

В цілому позитивно оцінюючи намагання дисертантки вибудувати добре структуровану, логічно послідовну і цілісну систему знань та уявлень про об'єкт і предмет дослідження, слід звернути увагу на окремі положення, що потребують додаткового обґрунтування.

Насамперед, слід виходити з того, що податкова безпека є суто економічною, а не кримінологічною категорією. Зміст податкової безпеки незмінний – захищеність фінансових інтересів держави від податкових ризиків і загроз, здатність своєчасно ідентифікувати поточні і прогнозовані небезпеки, виявляти вразливості податкової системи, оцінювати зовнішні і внутрішні ризики фінансовій безпеці, запобігати або мінімізувати їх негативні впливи.

Оскільки податкова безпека категорія економічна, то кримінологам треба коректно використовувати усталений в економіці і податковому законодавстві категоріально-понятійний апарат, зокрема такі терміни і поняття як-от: «податкові ризики і загрози», «вразливості податкової системи», «система податкової безпеки», «механізм забезпечення податкової безпеки», «податкове правопорушення» та ін. Викривлення або підміна основних термінів, категорій і понять, наповнення їх іншим змістом, не сприяє виконанню прикладних завдань кримінологічного дослідження.

Цілком очевидно, що ключовими елементами системи податкової безпеки є прогресивна податкова політика, ефективне адміністрування податків і зборів,

управління ризиками і загрозами податковій системі, а також притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства. У зв'язку з цим, напевно чи доречно підмінити родове поняття «податкова політика» так званою «кримінологічною політикою», сутність якої, на думку авторки, полягає у досягненні балансу між фіскальними інтересами держави, розвитком реального сектору економіки та дотриманням прав платників податків (с. 259), а також у формуванні правової культури платників податків і забезпеченні стійкості фінансової системи України (с. 263). Насправді, призначенням державної політики боротьби зі злочинністю є зниження рівня злочинності у державі та захист інтересів особи, суспільства і держави від протиправних посягань.

Складно погодитися із твердженням про те, що з кримінологічних позицій, податкова безпека покликана забезпечити оптимальний баланс між податковими інтересами держави, потребами розвитку реального сектору економіки та гарантіями прав платників податків. Як на мене, сутність податкової безпеки полягає у захисті податкової системи від поточних і прогнозованих внутрішніх та зовнішніх ризиків і загроз, зменшенні й усуненні її вразливостей, а також забезпеченні повноцінного функціонування та швидкого відновлення роботи податкової системи за різних умов.

4. Не зовсім зрозуміло, чому в організаційній структурі системи податкової безпеки, що на думку авторки складається з об'єктів правового і кримінологічного захисту, суб'єктів-учасників правовідносин у сфері оподаткування і заходів запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування (с. 256-257), не виокремлюються такі компоненти, як податкова політика, принципи, стратегічні цілі та пріоритети податкової безпеки, моніторинг та оцінка ефективності податкової політики, поточні й прогнозовані виклики та загрози у сфері оподаткування, аналіз та управління ризиками податковій системі, механізми реалізації стратегії? Крім того, система податкової безпеки має включати і такі структурні компоненти як-от: податковий контроль і податкові перевірки; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; запобігання та протидія податковим правопорушенням; механізми

погашення податкового боргу платників податку, відшкодування шкоди, заподіяної протиправними діями або бездіяльністю контролюючих органів, механізми повернення платникам податків надмірно чи помилково сплачених податкових платежів, заходи компенсації збитків державному бюджету.

5. Потребує уточнень і роз'яснень висновки про те, що «кримінологічна реалізація податкової безпеки є багаторівневим процесом, який поєднує науково-обґрунтовані концепції, стратегічні документи, державні програми та практичні механізми управління, спрямовані на створення стійкої, прозорої та керованої податкової системи. Головна мета цього процесу, на думку здобувачки, полягає у зміцненні податкової стабільності держави, запобіганні криміналізації податкових відносин і формуванні в суспільстві високого рівня правової та податкової культури» (с. 262).

Як видається, механізм забезпечення податкової безпеки включає не наукові концепції, стратегічні документи і державні програми, а набір конкретних інструментів, комплекс заходів та скоординовану діяльність уповноважених суб'єктів, спрямовану на досягнення стратегічних цілей за визначеними пріоритетами. Водночас, головною метою реалізації податкової безпеки є захист фінансових інтересів держави, забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів, ефективна протидія зовнішнім і внутрішнім ризикам та загрозам податковій системі.

6. Дискусійною є пропозиція щодо вирізнення чотирьох рівнів управління ризиками у сфері оподаткування: операційний, стратегічний, аудиторський і контрольний. Відповідно до Постанови КМУ від 25.07.2024 № 854 «Про реалізацію експериментального проекту щодо функціонування системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) в Державній податковій службі, а також п.п. 13, 16, 19 Порядку реалізації цього експериментального проекту, вирізняється три рівні управління податковими ризиками, а саме: стратегічний рівень – здійснює Голова ДПС України та експертна комісія, тактичний рівень – здійснює структурний підрозділ з впровадження податкового

комплаєнсу), оперативний рівень управління здійснюють структурні підрозділи та територіальні органи ДПС України.

Дискусійним є положення дисертації, що податкова безпека забезпечується запобіганням виключно кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування. Це дуже вузький підхід. Враховуючи закріплене в ст. 109.1 ПК України поняття податкового правопорушення, за вчинення якого може застосовуватися фінансова, адміністративна чи кримінальна відповідальність (ст. 111.1 ПК України), цілком очевидно, що забезпечення податкової безпеки передбачає не тільки запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування, а й протидію цим правопорушенням, а так само запобігання, виявлення, розслідування податковим адміністративним та безпосередньо податковим правопорушенням та притягненням до юридичної відповідальності винних осіб. Якщо не боротися з усіма можливими формами невиконання чи неналежного виконання вимог податкового законодавства платниками податків, їх агентами та прирівнюваними до них особами, а також посадовими (службовими) особами контролюючих органів – то забезпечити належний рівень податкової безпеки навряд чи можливо.

Висловлені зауваження і побажання спрямовані на подальші наукові розвідки актуальних проблем запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення, частина з них має стати предметом публічної дискусії під час захисту докторської дисертації.

Загальний висновок. Дисертація за темою: «Теорія та практика запобігання кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування України» є самостійною, завершеною кваліфікаційною працею, у якій отримано нові науково обґрунтовані теоретичні та прикладні результати, що мають суттєве значення для розвитку кримінологічної науки, кримінального права, а тому вона відповідає вимогам пунктів 7–9 «Порядку присудження та позбавлення наукового ступеня доктора наук», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 17 листопада 2021 року № 1197 із відповідними змінами, а її авторка – *Мороз Юлія Анатоліївна* – заслуговує на присудження

наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.08 – кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право.

Офіційний опонент

Декан факультету слідчої та детективної діяльності
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,
доктор юридичних наук, професор,
член-кореспондент Національної
академії правових наук України,
Заслужений діяч науки і техніки України



Богдан ГОЛОВКІН

Підпис	<i>Головкіна Т.</i>
Засвідчую	<i>Головкіна Т.</i>
Нач. ВК	<i>Головкіна Т.</i>
« 06 » червня 2016 р.	