

## **РЕЦЕНЗІЯ**

на дисертацію Карабази Наталії Федорівни «Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні», подану до спеціалізованої вченої ради Державного податкового університету на здобуття ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»

### **Актуальність теми дослідження.**

За умов недостатнього правового регулювання та відсутності в суспільстві сформованих традицій дотримання вимог податкового та іншого законодавства, однією з найуразливіших для вчинення злочинів залишається сфера господарської діяльності та сплати податків. Це підтверджується як зростанням вчинених злочинів, пов'язаних з несплатою податків, так і значним якісним вдосконаленням способів їх вчинення, особливо з використанням можливостей суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності, офшорних юрисдикцій тощо.

Поширенню злочинів у сфері оподаткування сприяють також колізії окремих положень податкового законодавства, високий рівень криміналізації та корупційних проявів у суспільстві, низька ефективність спеціальних державних програм протидії злочинним проявам та діяльності правоохоронних і контролюючих органів.

Реаліями сьогодення є інтеграція злочинності в легальний сектор економіки, яка призводить до істотних змін у напрямі та динаміці змісту злочинної діяльності. Практика останніх років в Україні свідчить про поширення різноманітних способів (схем) ухилення від сплати податків за участю посадовців податкових та інших контролюючих органів й використання можливостей суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності. Матеріальні збитки, які спричиняються діяльністю таких суб'єктів, загрожують економічній безпеці держави. З використанням можливостей таких суб'єктів господарювання створюються умови для мінімізації податкових зобов'язань, розкрадання грошових коштів із державного бюджету під виглядом відшкодування податку над додану вартість, створюються умови для мінімізації сплати податків під час

виплати заробітної плати, розкрадання грошових коштів із державного бюджету у ході здійснення державних закупівель та низки інших злочинних діянь.

В сучасних умовах в Україні надзвичайно актуальною проблемою є зміна пріоритетів діяльності правоохоронних органів щодо протидії злочинам, пов'язаним із несплатою податків. Аналіз практики свідчить про наявність низки проблем як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру. Зазначене має прояв у складності виявлення та розслідування таких злочинів, у відсутності достатньої кваліфікації окремих співробітників слідчих та оперативних підрозділів, відсутності належної державної політики щодо посилення уваги до профілактики злочинності.

Запропонована тема дисертаційного дослідження є досить актуальною науковою проблемою, яка має своє безпосереднє практичне значення для удосконалення діяльності щодо протидії вчиненню ухилень від сплати податків.

Виходячи з наведеного вище, обрана тема дисертаційного дослідження Карабази Наталії Федорівни «Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні» є необхідною та важливою для вдосконалення діяльності з протидії вчиненню податкових злочинів, а також актуальною з теоретичної та практичної точок зору.

### **Оцінка наукового рівня дисертації і наукових публікацій здобувача.**

Дисертація Карабази Наталії Федорівни «Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні» присвячена важливому і доволі складному напрямку роботи правоохоронних та контролюючих органів (Бюро економічної безпеки, Державної податкової служби України). Авторка комплексно підійшла до вивчення проблемних питань, що виникають у практиці судового розгляду кримінальних проваджень щодо таких злочинів та запропонувала низку обґрунтованих рекомендацій щодо особливостей реалізації понятійно-категоріального апарату та особливостей використання оціночних категорій на різних стадіях судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень.

Дослідження ґрунтується на комплексі загальних та спеціальних методів наукового пізнання, застосування яких зумовлено особливостями змісту злочинної діяльності у сфері оподаткування.

Проведене дослідження ґрунтується на належному використанні сукупності методів наукового пізнання: діалектичного, структурно-функціонального, аналізу і синтезу, порівняльно-правового, статистичного, нормативного, історичного, соціологічного, моделювання, формально-юридичного та інших, які в сукупності дозволили дослідити проблемні питання з суддівського розсуду у тлумаченні понять і категорій, оцінки відповідності судових рішень понятійно-категоріальному апарату податкових кримінальних правопорушень, обґрунтувати результати дисертації з наукової точки зору та довести правильність запропонованих у роботі висновків.

Результати Карабази Н. Ф. знайшли належну апробацію та оприлюднені у фахових та іноземних наукових виданнях. Основні наукові результати дисертації відображено у 6 наукових працях, серед яких 3 наукові статті, опубліковані в фахових виданнях України, затверджених МОН України, 1 наукові праці – у іноземному фаховому виданні та 2 тезах доповідей на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях. В зазначених вище публікаціях повністю знайшли відображення отримані результати наукового дослідження, що обґрунтовують вирішення конкретної проблеми щодо понятійно-категоріального апарату судового провадження податкових кримінальних правопорушень і стосуються безпосередніх завдань наукового дослідження.

У ході проведення наукового дослідження автором дисертації проаналізовано та використано 226 джерел наукової літератури, яка, тією чи іншою мірою, стосується положень дисертації, доповнює її чи спростовує окремі проблемні питання реалізації понятійно-категоріального апарату на стадіях судового провадження, особливості використання оціночних категорій, суддівського розсуду у тлумаченні понять і категорій, пов'язаних із судовим розглядом, оцінки відповідності судових рішень понятійно-категоріальному апарату податкових кримінальних правопорушень. Такий обсяг наукової літератури дозволив автору усестороннє

дослідити проблемні питання й запропонувати низку обґрунтованих рекомендацій і пропозицій.

**Новизна представлених теоретичних та/або експериментальних результатів проведеного здобувачем дослідження, повнота викладу в опублікованих працях.**

Низка запропонованих автором дисертації пропозицій і рекомендацій характеризуються ознаками новизни і мають безпосереднє спрямування на комплексне вирішення проблемних питань судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень.

До таких положень можуть бути віднесені:

- авторське визначення поняття податкових кримінальних правопорушень;
- виокремлення самодостатньої термінологічної системи, інтерпретацію явища судового провадження у податковій сфері, яке підпорядковується правилам кримінального процесуального закону і регулюється кримінальними процесуальними правовідносинами;
- апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень авторкою дисертації запропоновано у виді міжгалузевого системного утворення, що в себе включає загальнотеоретичні конструкції кримінального і кримінального процесуального права; спеціальні поняття і терміни, властиві податковим правовідносинам, на які посягають кримінальні правопорушення; особливих понять, зумовлених об'єктивною стороною кримінального податкового правопорушення та необхідною доказовою базою;
- дисертанткою аргументовано, що судове провадження стосовно кримінальних правопорушень спирається на термінологію, яка має прозору семантику й будується на ґрунті загальновживаного словника, а більшість слів понятійного апарату податкових правовідносин має іншомовне походження і дво/багатокомпонентний склад;
- на підставі аналізу зарубіжного досвіду країн континентальної системи права щодо законодавчого закріплення понять і категорій, пов'язаних із судовим провадженням щодо податкових кримінальних правопорушень, дисертанткою

запропоновані обґрунтовані пропозиції щодо впровадження позитивного досвіду в такому напрямі;

- авторське бачення змісту специфічних ознак судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень, які вказують на особливості понятійно-категоріального апарату такого провадження;

- авторське бачення змісту оціночних понять у кримінальному процесуальному праві;

- окреслення випадків обмеження розсуду судді (суду) у кримінальних провадженнях щодо податкових правопорушень;

- особливості використання понятійно-категоріального апарату, пов'язаного із податковими кримінальними правопорушеннями, у судових рішеннях з урахуванням проблемних питань та пропозиції внесення змін до КПК України в частині правового регулювання.

Результати дисертації знайшли повне відображення у наукових публікаціях, що оприлюднені у фахових видання України та інших країн.

**Наукова обґрунтованість отриманих результатів, наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.**

Дисертація Карабази Н. Ф. є одним із перших монографічним досліджень, яке присвячене проблемним питанням понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень. Висновки, пропозиції та рекомендації, що наведені в дисертації, ґрунтуються на врахуванні думок відповідних експертів, аналізі літературних джерел, чинного законодавства (кримінального, кримінального процесуального, податкового тощо), рекомендацій міжнародних організацій у сфері протидії таким злочинам тощо. Зміни та доповнення до законодавства у зазначеній вище сфері дисертанткою обґрунтовані належним чином, запропоновані редакції таких змін та доповнень. Рекомендації та пропозиції, запропоновані авторкою дисертації, ґрунтуються на результатах, отриманих в ході наукового дослідження, мають належний рівень обґрунтування та наукової новизни.

**Рівень виконання поставленого наукового завдання, оволодіння здобувачем методологією наукової діяльності.**

Авторка дисертації запропонувала чітке визначення об'єкту, предмету та мети дослідження. Вони є зрозумілими і відповідають завданням, які поставлені перед дослідженням. В свою чергу завдання повністю знайшли вирішення у результатах наукового дослідження та публікаціях автора дослідження.

Дисертантка на достатньо високому рівні опанувала методологію наукової діяльності. Використовуючи комплекс методів наукового пізнання, запропонувала низку обґрунтованих пропозицій та рекомендацій, які впливають на рівень організації роботи судів.

**Теоретичне і практичне значення результатів дослідження.**

Результати наукового дослідження, що наведені у дисертації Карабази Н. Ф., мають теоретичне й практичне значення та характеризуються ознаками наукової новизни. Пропозиції та рекомендації належним чином обґрунтовані і можуть бути використані у освітній діяльності для підготовки студентів юридичного профілю, підготовки та підвищення кваліфікації суддів, правоохоронних, контролюючих органів, що задіяні у сфері протидії податковим злочинам, подальших наукових дослідженнях проблемних сторін понятійно-категоріального апарату судового провадження податкових кримінальних правопорушень, про що свідчить відповідні акти впровадження.

Практичне значення дисертації Карабази Н. Ф. полягає в тому, що результати можуть бути безпосередньо використані у практичній діяльності суддів щодо реалізації понятійно-категоріального апарату на стадіях судового провадження; суддівського розсуду у тлумаченні понять і категорій, пов'язаних із судовим розглядом податкових кримінальних правопорушень, оцінки відповідності судових рішень понятійно-категоріальному апарату податкових кримінальних правопорушень тощо. Запропоновані рекомендації і пропозиції створюють реальну можливість підвищення рівня професійної підготовки, вирішення конкретних завдань, що виникають безпосередньо в практиці судового розгляду кримінальних проваджень.

### **Оцінка змісту дисертації, її завершеності в цілому.**

Дисертація Карабази Н. Ф. «Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні» виконана відповідно до встановлених вимог, має чітку структуру, яка дозволяє вирішити поставлені перед дослідженням завдання.

Робота складається зі вступу, двох розділів, що містять вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел (226 найменувань на 22 сторінках) і 3 додатків на 5 сторінках. Загальний обсяг дисертації становить 235 сторінок, з яких обсяг основного тексту – 205 сторінок.

У вступі обґрунтовано актуальність обраної теми дисертації, визначено ступінь її наукової розробки, зв'язок з науковими програмами, планами, темами, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет та методи дослідження, емпіричну базу, сформульовано наукову новизну, практичне значення результатів та наведено інформацію про впровадження та апробацію результатів дослідження на комунікативних заходах.

У першому розділі дисертації «Теоретико-методологічні засади формування понять і категорій у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень» авторкою дисертації розглянуто стан наукової розробленості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень; правова природа і види понять та категорій у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень; еволюція понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень; зарубіжний досвід законодавчого закріплення понять і категорій, пов'язаних із судовим провадженням щодо податкових кримінальних правопорушень.

Авторкою були проаналізовані наукові публікації, що стосуються предмету дисертаційного дослідження. Наведені у них висновки створюють теоретико-методологічне підґрунтя для подальшого вивчення понятійно-категоріального апарату судового провадження і його застосування щодо податкових кримінальних правопорушень, тобто проведення інституційного дослідження

системного утворення (понятійно-категоріального апарату), що зв'язує теорію і правозастосовну практику та має міжгалузевий характер.

Враховуючи відсутність законодавчого розуміння категорії «процесуальні функції», що призводить до неузгодженості у розумінні термінологічного ряду «суд-суддя-слідчий суддя» авторкою дисертації запропоновані законодавчі уточнення у визначенні цих термінів, з огляду на виконання вказаними суб'єктами процесуальних функцій в кримінальному провадженні. З цією метою дисертанткою запропонована редакція частини шостої статті 22 КПК України.

Виділення авторкою дисертації підетапу «судове дослідження (судове слідство)» сприятиме уточненню категоріального понятійного апарату судового провадження.

З урахуванням вимог практики дисертанткою запропоноване власне визначення податкових кримінальних правопорушень та звернення до законодавчих актів різних галузей права: кримінального, податкового, кримінального процесуального. Податкові кримінальні правопорушення авторкою дисертації визначені як передбачені законодавством про кримінальну відповідальність суспільно небезпечні винні діяння, вчинені у сфері оподаткування (платником податку (особою, прирівняною до нього), контролюючим органом та/або його посадовою (службовою) особою). Відмінною ознакою таких правопорушень є їх об'єкт – суспільні відносини у сфері оподаткування. Завдяки одночасному міжгалузевому понятійно-категоріальному пізнанню предмет (кримінальне податкове правопорушення) сприймається як цілісний образ.

У другому розділі дисертації «Використання понятійно-категоріального апарату у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень» автором дисертації, з урахуванням потреб практики, розглянуто особливості реалізації понятійно-категоріального апарату на стадіях судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень; особливості використання оціночних категорій у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень» зміст суддівського розсуду у тлумаченні понять і категорій, пов'язаних із судовим

розглядом податкових кримінальних правопорушень та оцінку відповідності судових рішень понятійно-категоріальному апарату податкових кримінальних правопорушень.

Дисертанткою наведено авторське визначення системи судового провадження в кримінальному процесі, під яким необхідно розуміти сукупність взаємопов'язаних процесуальних дій та рішень відносно розпочатого кримінального провадження, спрямованих на здійснення правосуддя, виконання завдань судового провадження і досягнення його мети.

Мають практичне значення та ознаки новизни запропоновані автором дисертації пропозиції щодо віднесення терміну «податковий компроміс» до сфери кримінального провадження та вирішення питання приналежності його до понятійного апарату звільнення від кримінальної відповідальності. Варто погодитися з думкою авторки, що існує правова невизначеність і у контексті місця податкового компромісу серед реабілітуючих/нереабілітуючих обставин. Підстава, вказана у ч. 6 ст. 212 КК України, на відміну від податкового компромісу і схожості з ним по деяким аспектам, не виокремлено у положеннях КПК України щодо підстав закриття кримінального провадження.

Дисертантка наголошує про те, що серед джерел доказів визначальними є: судово-економічні експертизи, показання, документи. З метою забезпечення правової визначеності та підкреслення значення відповідних документів для доказової діяльності, авторкою запропоновані обґрунтовані пропозиції щодо уточнення п. 4 ч. 1 ст. 99 таким чином: «акти (довідки) та інші матеріали перевірок, ревізій, інших контрольних заходів».

Дисертанткою проаналізовані оціночні поняття, використані у статті 212 КК України, та констатовано, що вони є відносно оціночними, оскільки їх зміст розкрито в теорії кримінального/податкового права і у судовій практиці. Більш широке коло в цьому напрямі оціночних понять притаманне судовому провадженню в кримінальному процесі.

Цікавими та надзвичайно корисними є пропозиції автора дослідження щодо суддівського розсуду у тлумаченні понять і категорій, пов'язаних із судовим розглядом податкових кримінальних правопорушень. На думку дисертантки розсуд

судді (суду) у тлумаченні понять і категорій права значною мірою зумовлений видом кримінального правопорушення (наприклад, податкового), а переконання – досить індивідуалізоване, адже воно формується відносно: конкретного кримінального провадження (кримінальної справи), кожного елемента предмета доказування у ньому, усіх рішень суду. На суддівський розсуд, на думку авторки дисертації, безпосередньо впливає виклад норми в кримінальному законі (особливо така ознака як альтернативність, зокрема при визначенні міри покарання або вирішенні питання про звільнення від кримінальної відповідальності (наприклад, ч. 4 ст. 212 КК України)), правова регламентація тих чи інших питань (наприклад, ч. 5, 6 ст. 212 КК України) і вироблена методика розслідування та судового розгляду відповідних різновидів кримінальних правопорушень.

Мають безпосереднє практичне спрямування рекомендації дисертанта, які стосуються особливостей використання доказів, оскільки податкові правопорушення вважаються одними із складних об'єктів дослідження і доказування та потребують значного навантаження на суддів.

### **Рекомендації щодо подальшого використання результатів дисертації в практиці.**

Результати дисертації Карабази Наталії Федорівни «Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні» можуть використані: в освітній діяльності - для підготовки та перепідготовки суддів, кадрів для правоохоронних органів, які задіяні в протидії вчинення таких кримінальних правопорушень; у науковій діяльності – для подальших наукових досліджень особливостей понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень, у підготовці автором дисертації монографічного дослідження та навчального посібника із зазначеної тематики.

### **Зауваження щодо оформлення та змісту дисертації.**

Не зупиняючись більш детально на загальній позитивній оцінці роботи в цілому, дисертація містить окремі дискусійні питання, які потребують додаткової

аргументації чи роз'яснення здобувачем:

1. Авторка дисертації звертається (стор. 42-43 дисертації) до понять і категорій, що стосуються теми дисертації через зміст ст. 216 КПК, що визначає підслідність. На наш погляд варто було визначити криміналістичну класифікацію злочинів, які дисертантка називає податковими. В подальшому визначити серед них основні, такі як ст. 212 КК, додаткові, чи пов'язані із ухиленням від сплати податків чи податковими злочинами.

2. Авторкою дисертації (стор. 44) запропоновано власне визначення податкових кримінальних правопорушень як передбачені законодавством про кримінальну відповідальність суспільно небезпечні винні діяння, вчинені у сфері оподаткування (платником податку (особою, прирівняною до нього), контролюючим органом та/або його посадовою (службовою) особою). Складно повністю погодитися з окремими положеннями стосовно суб'єкту вчинення «контролюючим органом та/або його посадовою (службовою) особою», а так само «(особою, прирівняною до нього)».

Податкове законодавство чітко визначає, хто є платником, того чи іншого, податку. Це свідчить про те, що відповідальність за ст. 212 КК настає для особи лише у випадку, коли вона є платником податків. Якщо особа є податковим агентом, наприклад при виплаті заробітної плати, то відповідальність для такої настає не за ухилення від сплати податків, а за іншою статтею КК.

Так само сумнівним є те, що ухилення від сплати податків може вчинятися контролюючим органом чи посадою особою. Так, вони можуть сприяти його вчиненню порадами до його вчинення. Однак такий злочин може бути вчинений лише особою, що є платником податку.

3. В дисертації стор. 45, 50, 122 та ін. авторка вживає різні категорії «акт планової перевірки платника податків», «документальна ревізія», «акт перевірки платника податків» «акт податкової перевірки». Враховуючи те, що перевірки щодо повноти сплати податків можуть проводити лише податкові органи і те, що такі особливості визначені Податковим кодексом України (ст. 77, 78, ст. 86 ПКУ)

для сфери кримінального судочинства варто говорити про документальні перевірки (не документальні ревізії тощо).

4. На стор. 121 дисертації зазначається перелік дій, які фактично не можуть бути ухиленням від сплати податків: неподання документів, пов'язаних із їх обчисленням та сплатою до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо; відсутність податкового обліку чи ведення його з порушенням встановленого порядку. За такі дії передбачена самотійна адміністративна відповідальність.

5. Дослідження мало б ще більше теоретичну та практичну цінність, якщо б авторкою в ході викладення теоретичного матеріалу були посилення на конкретну судову практику. За текстом вказуються окремі листи та ухвали судів різних інстанцій, при цьому відсутні посилення на них в списку використаної літератури.

Зазначені вище зауваження не впливають на достатньо високий науковий рівень проведеного дослідження. Запропоновані пропозиції і рекомендації мають як теоретичне, так і практичне значення.

### **Відсутність порушень академічної доброчесності.**

Дисертація Карабази Наталії Федорівни «Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні», є самостійним монографічним, оригінальним науковим дослідженням. Вивчення та аналіз дисертації, наукових публікацій не виявив фактів порушень академічної доброчесності.

## **ВИСНОВОК**

### **про відповідність дисертації встановленим вимогам**

Дисертація Карабази Наталії Федорівни «Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні», подана на здобуття ступеня доктора філософії, є самостійним завершеним науковим дослідженням, що містить нові теоретичні положення, практичні рекомендації та висновки, які в сукупності вирішують важливу проблему для науки кримінального процесу щодо особливостей реалізації понятійно-категоріального апарату на стадіях судового провадження, особливостей

використання оціночних категорій, суддівського розсуду у тлумаченні понять і категорій, пов'язаних із судовим розглядом, оцінки відповідності судових рішень понятійно-категоріальному апарату податкових кримінальних правопорушень тощо.

Рецензоване дисертаційне дослідження змістовно відповідає галузі знань 08 «Право» спеціальності 081 «Право» та вимогам Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у вищих навчальних закладах (наукових установах), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року №261 (зі змінами і доповненнями від 03 квітня 2019 року №283), наказу МОН України №40 від 12 січня 2017 року «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» (зі змінами від 12 липня 2019 року) і «Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії» (Постанова Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 року №44), а її авторка, **Карабаза Наталія Федорівна**, заслуговує присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

**Рецензент:**

**професор кафедри кримінального права та процесу  
Державного податкового університету  
доктор юридичних наук, професор**

**Володимир ЛИСЕНКО**