

ВІДГУК

офіційного опонента доктора юридичних наук, професора Таран Олени Вікторівни на дисертацію Карабази Наталі Федорівни «Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні» подану на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»

Актуальність теми дисертаційного дослідження. Дисертація Н.Ф. Карабази «Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні» присвячена актуальній темі, що має теоретичне і практичне значення для вітчизняного кримінального процесуального права та криміналістичної науки. Сфера оподаткування є об'єктивно конфліктною за своєю природою, оскільки характеризується протистоянням фіскальних інтересів держави та прагненням суб'єктів господарювання до мінімізації податкового навантаження. Такий суспільно-правовий конфлікт є джерелом постійного правового діалогу, в межах якого обидві сторони намагаються використати доступні правові та економічні інструменти задля досягнення власних цілей.

У цьому контексті важливу роль відіграє кримінальне право, яке виступає як засіб реагування на грубі порушення податкового законодавства. Незважаючи на відсутність в Кримінальному кодексі України окремого розділу, присвяченого податковим кримінальним правопорушенням, ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) належить до числа найбільш поширених кримінальних правопорушень економічного спрямування. Зменшення кількості відповідних кримінальних проваджень упродовж останніх років пояснюється низкою об'єктивних чинників, серед яких слід виокремити: реорганізацію податкової міліції та створення Бюро економічної безпеки України (БЕБ), запровадження мораторію на проведення документальних перевірок, пандемію COVID-19, скасування статті 205 КК України, а також введення воєнного стану.

Водночас нові виклики, обумовлені воєнним станом, створили передумови для перегляду механізмів реалізації податкових обов'язків як з боку платників податків, так і з боку контролюючих органів. Відновлення податкового контролю, скасування окремих пільг, зобов'язання щодо належної сплати податків і документального підтвердження таких операцій зумовлюють повернення держави до активного використання кримінально-правових засобів впливу у податковій сфері.

Окремо слід зазначити вплив євроінтеграційного вектору розвитку України на кримінальну відповідальність за податкові правопорушення. Впровадження Плану дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), ініційованого ОЕСР, а також імплементація положень директив ЄС ATAD 1 та ATAD 2 (Anti-Tax Avoidance Directives) спрямовані на мінімізацію зловживань, пов'язаних із використанням спеціальних режимів оподаткування, штучним уникненням податкового резидентства та іншими схемами агресивного податкового планування. З 2024 року передбачається також набрання чинності положеннями ATAD 3, що мають на меті боротьбу з використанням підставних компаній.

Запровадження вищезазначених міжнародних стандартів супроводжується трансформацією національного законодавства України, що, в свою чергу, призводить до розширення сфери кримінально-правового контролю у податковій площині. Зокрема, йдеться про посилення відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення, недотримання вимог щодо звітності за країнами (CbC reporting), порушення правил щодо контрольованих іноземних компаній (KIC), а також зловживання, пов'язані з використанням гібридних схем оподаткування (hybrid mismatch arrangements).

Таким чином, актуальні трансформаційні процеси у сфері податкової політики та кримінального права в Україні зумовлені як внутрішніми, так і зовнішніми факторами. Створення спеціалізованого органу (БЕБ), імплементація міжнародних стандартів податкового контролю та адаптація законодавства до норм Європейського Союзу формують нову архітектуру кримінальної відповідальності у сфері оподаткування. Усе це свідчить про

поступове формування сучасного механізму протидії податковим правопорушенням, що базується на принципах правової визначеності, ефективного контролю та інтеграції до європейського правового простору.

Про актуальність обраного напрямку дисертаційного дослідження свідчить також те, що роботу виконано відповідно до пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2021–2025 рр., затверджених загальними зборами НАПрН України 26.03.2021, протокол № 12-21, у межах Стратегії розвитку системи правосуддя та конституційного судочинства на 2021–2023 роки, затвердженої Указом Президента України від 11 червня 2021 року № 231/2021, Національної стратегії у сфері прав людини (Указ Президента України від 24 березня 2021 р. № 119/2021), Національної економічної стратегії на період до 2030 року, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 № 179, Стратегії розвитку Державного податкового університету на 2022–2027 рр., затвердженої Вченою радою Державного податкового університету від 30 червня 2022 р., протокол № 11.

Обґрунтованість наукових положень дисертації та їх достовірність забезпечено тим, що авторка у повній мірі врахувала чинне національне законодавство, його офіційні та доктринальні тлумачення, використала міжнародне законодавство, міжнародні правові стандарти та лінгвістичні особливості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні, правозастосовну практику.

Потрібно акцентувати увагу на чіткому визначенні дисертанткою об'єкта і предмета дослідження. Правильне розуміння об'єкта та предмета дослідження дозволило авторці зробити свою наукову ідею обґрунтованою, цілісною та завершеною, донести до наукової громадськості власні ідеї та пропозиції, а також уникнути формалізму та зробити дисертацію вагомим внеском не лише у правничу науку, а й у практичну діяльність судових та правоохоронних органів.

Цінним також є те, що в процесі підготовки дисертаційного дослідження дисертантка використала цілий комплекс сучасних загальних та спеціальних методів наукового пізнання. *Діалектичний* метод пізнання процесів, що

відбуваються під час формування теоретико-правових засад урегулювання судового провадження в кримінальному процесі, використання у ньому понять, категорій і термінів, пов'язаних зокрема із податковими правопорушеннями, дозволив розглянути їх у розвитку та взаємозв'язку, виявити усталені напрями і закономірності в цілому (розділи 1–2). *Системний аналіз* сприяв визначенню правової природи і видів понять та категорій у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень, розумінню судового провадження як системного явища, а також узагальненню пропозицій щодо удосконалення кримінального процесуального закону. Застосування *історико-правового* методу передбачало вивчення стану наукової розробленості понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень та його еволюції в аспекті законодавчого унормування. *Формально-логічний* метод застосовувався при аналізі змісту понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень та його складових, зокрема й понять: «податкові кримінальні правопорушення», «ухилення від оподаткування», «уникнення оподаткування», «сфера оподаткування», «склад кримінального правопорушення», «судове провадження», «предмет доказування», «податковий компроміс», «оціночні поняття», «суддівський розсуд», «внутрішнє переконання», «судові рішення» та ін.; визначенні змісту основних категорій дослідження; характеристиці вітчизняного і зарубіжних законів у кримінальній та кримінальній процесуальній сферах щодо урегулювання судового розгляду ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів); тлумаченні оціночних понять; розумінні суддівського розсуду; проведенні моніторингу відповідності судових рішень у кримінальних провадженнях понятійно-категоріальному апарату податкових кримінальних правопорушень і формулюванні пропозицій щодо удосконалення чинного кримінального процесуального законодавства; *догматичний метод* – використано при тлумаченні юридичних категорій, для поглиблення й уточнення понятійно-термінологічного апарату; документальний аналіз – при опрацюванні різного роду нормативно-правових

документів; *порівняльно-правовий* – у процесі аналітичного огляду законодавчого закріплення понять і категорій, пов’язаних із судовим провадженням щодо податкових кримінальних правопорушень; еволюції понятійно-категоріального апарату; зарубіжного досвіду; вивченні науково-праксеологічних і законотворчих пропозицій щодо удосконалення понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень; *статистичний* – при опрацюванні змін до ПК, КК, КПК України, матеріалів судової практики, моніторингу судових рішень.

Усі зазначені методи застосовувались у взаємозв’язку та взаємодії, відповідно до поставленої мети й завдань, об’єкта і предмета дослідження.

З аналізу дисертації видно, що під час проведеного дослідження було використано не лише юридичну літературу, а й емпіричну базу, яка дозволила здобувачці окреслити складності у правозастосовній практиці, зробити обґрунтовані висновки й узагальнення, запропонувати низку слушних пропозицій щодо удосконалення кримінального процесуального законодавства. Зокрема, авторка робить висновок, що судове провадження стосовно кримінальних правопорушень спирається на термінологію, яка має прозору семантику й будується на ґрунті загальнонавчального словника, а більшість слів понятійного апарату податкових правовідносин має іншомовне походження і дво/багатокомпонентний склад.

Авторка, працюючи над написанням дисертації, дотримувалася процедури систематизації наукової літератури під час її аналізу. У процесі дослідження дисертантка не абстрагувалася у наукову розробку проблеми, а поставила конкретні та чіткі завдання, у зв’язку з чим дисертація отримала цікавий та корисний напрям не лише в науковому руслі, що дозволило одержати практичні результати, сформулювати корисні для практичного застосування висновки.

Аналіз рецензованої дисертації дає змогу стверджувати, що в результаті проведеного дослідження авторка досягнула зазначеної мети та виконала поставлені завдання. Причому сформульовані теоретичні висновки та

пропозиції ґрунтуються на результатах узагальнення достатнього обсягу матеріалів правозастосування, зокрема, дані щодо проведених дисертаційних досліджень; законотворча діяльність щодо удосконалення КПК України; правові позиції вищих судових інстанцій, практика ЄСПЛ, вітчизняна судова практика.

Загалом, обсяг використаних в роботі джерел права, класичних та сучасних наукових праць, матеріалів слідчо-судової практики забезпечив аргументований характер висновків та пропозицій, сформульованих авторкою, а гарантією їх достовірності й теоретичної обґрунтованості, є правильно визначені мета й завдання дослідження, структура та логіка викладеного матеріалу.

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Наукова новизна роботи полягає в тому, що за характером розглянутих питань дисертація є новим за змістом комплексним теоретико-праксеологічним дослідженням понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень.

Більшість положень, винесених дисертанткою на захист, та висновків є новими або містять значну частку новизни. Здійснено низку узагальнень та авторських визначень, запропоновано додаткову аргументацію, висвітлено нові підходи та власне бачення шляхів подальшого удосконалення понятійно-категоріального апарату судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень та практики його правозастосування.

Зокрема, авторкою предметом комплексного наукового пошуку обрано понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень і показано взаємодію податкових, кримінальних та кримінальних процесуальних правовідносин, яка підтверджує, що міжгалузеві перетини дозволяють виокремити відповідну самодостатню терміносистему, що об'єктивує номінацію нових феноменів, адекватну інтерпретацію явища судового провадження у податковій сфері, яке

підпорядковується правилам кримінального процесуального закону і регулюється кримінальними процесуальними правовідносинами.

Дисертанткою вперше змодельовано апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень у виді міжгалузевого системного утворення (об'єкта) з елементами: (1) загальнотеоретичних конструкцій кримінального і кримінального процесуального права – щодо кримінальних правопорушень, їх різновидів, складу, здійснення кримінального провадження у відповідній процесуальній формі та згідно належної правової процедури досудового і судового провадження; (2) спеціальних понять і термінів, властивих податковим правовідносинам, на які посягають кримінальні правопорушення; (3) особливих понять, зумовлених об'єктивною стороною кримінального податкового правопорушення та необхідною доказовою базою, а також, визначено особливості оціночних понять у сфері судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень, які проявляються у такому: (1) використанні законодавцем в нормах кримінального і податкового права поняття і категорії із оціночним змістом є відносно оціночними; (2) розуміння деяких понять залежить від розсуду суду, а зміст інших має сталий характер із певними межами наповнюючих поняття елементів; (3) окремі категорії і поняття не завжди об'єктивно відповідають своєму змісту, а деякі мають латентний характер;

Дисертанткою розглянуто зарубіжний досвід країн континентальної системи права щодо законодавчого закріплення понять і категорій, пов'язаних з судовим провадженням щодо податкових кримінальних правопорушень, із окресленням спільних і відмінних рис та віднесенням термінів, понять і категорій понятійно-категоріального апарату кримінального процесуального права при здійсненні судового провадження до теоретико-методологічних та практично значимих.

Слушною є пропозиція щодо виокремлення виділення специфічних ознак судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень, які вказують на особливості понятійно-категоріального апарату такого

провадження, зокрема: (1) вирішення завдань кримінального провадження через виконання функції правосуддя і тим самим розв'язання суспільно-правового конфлікту, зумовленого вчиненням податкового кримінального правопорушення; (2) визначальне забезпечення реалізації засад кримінального судочинства, конституційного обов'язку щодо сплати податків та принципів оподаткування; (3) структурованість етапів судового провадження, процедура і можливість його спрощення; (4) суб'єктний склад судового провадження; (5) специфічні риси доказової бази; (6) судові рішення, зазвичай щодо: (а) затвердження угоди про визнання вини між обвинуваченим і прокурором; (б) звільнення обвинуваченого від кримінальної відповідальності та теоретико-методологічні підходи до згрупування термінів і терміносистем, що використовуються законодавцем для визначення кримінальної відповідальності за податкові правопорушення (на прикладі ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів) та здійснення судового провадження щодо них – за повноваженнями суду у двох напрямках: притягнення до кримінальної відповідальності і звільнення від кримінальної відповідальності.

Підтримуємо позицію автора й щодо окреслення випадків обмеження розсуду судді (суду) у кримінальних провадженнях щодо податкових правопорушень, зокрема: процесуальними строками підготовчого судового провадження; обсягом наявних матеріалів і відповідністю їх закону (зокрема й угоди); підставами для обрання, зміни, продовження чи скасування заходів забезпечення кримінального провадження; необхідністю дотримання процедурних правил і засад кримінального судочинства; підставами зупинення судового провадження; межами судового розгляду та ін.;

Можна погодитись з пропозицією автора щодо проведення моніторингу та оцінки використання понятійно-категоріального апарату, пов'язаного із податковими кримінальними правопорушеннями, у судових рішеннях й виявлення проблемних питань у їх підготовці та законодавчі положення КПК України в частині правового регулювання: понять «процесуальні функції», «стадія кримінального провадження», «судове засідання»; узгодженості

розуміння термінологічного ряду «суд-суддя-слідчий суддя»; проведення судових засідань; податкового компромісу як підстави звільнення від кримінальної відповідальності та ін.;

Отже, роботі притаманна наукова новизна, порушено низку невисвітлених вітчизняною юридичною наукою проблем, розв'язання яких дозволить зробити понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень більш ефективним та всебічним.

Повнота викладення основних результатів дисертації в опублікованих наукових працях. Основні наукові результати дисертації викладені в 6 наукових публікаціях, серед яких три статті, опубліковані в юридичних фахових виданнях України, затверджених наказом Міністерства освіти і науки України, двоє тез доповідей, опублікованих у збірниках матеріалів науково-практичних конференцій та одна публікація, яка додатково відображає результати дисертаційного дослідження.

Список зазначених праць наведено в дисертації у повному обсязі. Публікації відповідають вимогам до опублікування результатів дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора філософії.

Анотація оформлена згідно чинних вимог, у розширеній формі та повністю розкриває основні положення дисертаційного дослідження, не містить інформації, яка відсутня в роботі.

Дискусійні положення дисертаційної роботи. За результатами розгляду дисертації потрібно також звернути увагу авторки на такі дискусійні положення:

1. У підрозділі 1.2 дисертаційного дослідження «Правова природа і види понять та категорій у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень» авторка досліджує види понять та категорій, які використовуються у судовому провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень.

На думку опонента, доцільно було б більш детальну увагу приділити питанню застосування слів іншомовного походження при розгляді цієї категорії кримінальних правопорушень та можливості чи необхідності їх впровадження у національне законодавство. Наразі ж законодавство України дозволяє їх використання лише у тому випадку, коли відсутній український відповідник певного терміну. Проте практика свідчить про інше: велика частка законопроектів, у яких використовуються слова іншомовного походження, в тому числі, англізми, всупереч закону. Під час публічного захисту хотілося б почути думку здобувачки з цього питання.

2. У підрозділі 1.4 «Зарубіжний досвід законодавчого закріплення понять і категорій, пов'язаних із судовим провадженням щодо податкових кримінальних правопорушень» авторка в більшій мірі характеризує законодавство зарубіжних держав щодо здійснення судового розгляду податкових кримінальних правопорушень і робить висновок про те, які поняття і категорії використовуються у відповідних країнах. Варто зазначити, що велика частка цих понять і категорій вже використовуються в законодавстві та практиці застосування в Україні. Проте їх використання інколи викликає суперечності через неоднозначність перекладу та тлумачення (наприклад, вердикт («verdict») – це лиш рішення суду присяжних, рішення суду перекладається як «sentence», рішення судді – «judgment»). Варто було б проаналізувати і визначити, які поняття і категорії за темою дослідження уже є запозиченими в Україні та надати авторські рекомендації щодо їх впровадження у національне законодавство.

3. У рубриці наукової новизни «удосконалено» дисертантка аналізує погляди на оціночні поняття у кримінальному процесуальному праві: (1) поняття, використане в кримінальному процесуальному законі, із об'єктивно невизначеним або відносно визначеним змістом, є оціночним; (2) відмінність оціночних понять і понять з оціночними ознаками; (3) відсутність дефініції поняття на нормативно-правовому рівні або розкриття поняття через його функціональне призначення не завжди свідчить про його оціночність; (4) має

місце дворівнева оціночна діяльність: змісту поняття і оцінка, як це поняття впливає на конкретні обставини кримінального провадження (доказова оцінка); (5) існує пряма беззаперечна залежність розкриття змісту оціночного поняття від розсуду правозастосовника; при цьому використання розсуду не обмежується лише оціночними поняттями; (6) неоднозначність сприйняття змісту поняття усувається правовими позиціями суду, а також розуміння категорії «сфера оподаткування» саме у кримінальному провадженні, як визначеної законом (окресленої межами) області діяльності зі справляння податків, зборів (обов'язкових платежів), діяльності, пов'язаної з податками (стор. 15 дисертації).

Проте з цієї рубрики є незрозумілим, які ж пропозиції авторки щодо покращення застосування оціночних понять у кримінальному процесуальному праві.

4. У рубриці «вперше» авторкою предметом комплексного наукового пошуку обрано понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень і показано взаємодію податкових, кримінальних та кримінальних процесуальних правовідносин, яка підтверджує, що міжгалузеві перетини дозволяють виокремити відповідну самодостатню терміносистему, що об'єктивує номінацію нових феноменів, адекватну інтерпретацію явища судового провадження у податковій сфері, яке підпорядковується правилам кримінального процесуального закону і регулюється кримінальними процесуальними правовідносинами. Проте у науковій новизні доцільно більш чітко і точно описати ті висновки, до яких дійшла дисертантка у результаті дослідження понятійно-категоріального апарату судового розгляду податкових кримінальних правопорушень.

У той же час, вказані зауваження носять дискусійний характер і суттєво не впливають на позитивну оцінку роботи, аналіз змісту якої свідчить про самостійність та цілісність проведеного дослідження, його актуальність й високий науковий рівень, суттєве теоретичне і практичне значення.

Висновок щодо відповідності дисертації встановленим вимогам.

Аналіз тексту дисертації Карабази Наталі Федорівни «Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні» свідчить про відсутність порушення авторкою вимог академічної доброчесності. У роботі наявні посилання на джерела інформації у разі використання ідей, розробок, тверджень інших авторів; дотримано вимоги норм законодавства про авторське право; надано достовірну інформацію про результати наукової діяльності, використані методики досліджень і джерела інформації. Зокрема, у рецензованій праці не виявлено ознак академічного плагіату, фабрикації та фальсифікації.

Викладені в дисертації рекомендації та конкретні пропозиції дисертантки щодо вдосконалення чинного кримінального процесуального законодавства України є теоретично обґрунтованими та аргументованими. Тема дисертаційного дослідження є актуальною, сформульовані авторкою висновки та рекомендації є достатньо аргументованими, характеризуються науковою новизною та мають значення не лише для теорії кримінального процесу, але й для правозастосовної практики.

Таким чином, дисертація, представлена Карабазою Наталею Федорівною, є самостійним завершеним науковим дослідженням, у якому отримані нові науково-обґрунтовані результати, спрямовані на вирішення наукового завдання, що має істотне значення для розвитку кримінального процесу, української науки та правозастосування.

Отже, вважаю, що дисертація на тему «Понятійно-категоріальний апарат судового провадження щодо податкових кримінальних правопорушень в Україні», яка підготовлена за спеціальністю 081 «Право», відповідає вимогам «Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у закладах вищої освіти (наукових установах)», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23 серпня 2016 р. № 261 (із змінами і доповненнями від 8 травня 2024 р. № 507), наказу МОН України № 40 від 12.01.2017 р. «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» (зі змінами

від 12.07.2019 р.) і «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 (із змінами і доповненнями від 8 травня 2024 р. № 507), а її автор – Карабаза Наталя Федорівна, заслуговує на здобуття ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

**Доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри кримінального процесу
Національної академії внутрішніх справ**

Олена ТАРАН