

РЕЦЕНЗІЯ

на дисертацію Гончаренка Артема Вадимовича

**«Кримінологічна характеристика та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): порівняльно-правове дослідження»,
подану на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 Право**

Актуальність теми дисертації. Належне функціонування системи оподаткування є необхідною передумовою фінансової стабільності та економічної безпеки держави, оскільки саме податкові надходження формують значну частину ресурсів, необхідних для виконання державою її основних функцій. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) порушує встановлений порядок формування публічних фінансів, спричиняє недоотримання бюджетних коштів, поглиблює тінізацію економіки, створює нерівні умови господарювання та негативно впливає на рівень податкової дисципліни.

Особливої гостроти ця проблема набуває в умовах воєнного стану, коли стабільність бюджетних надходжень безпосередньо пов'язана з обороноздатністю держави, виконанням соціальних зобов'язань, забезпеченням функціонування критично важливих сфер та фінансуванням повоєнного відновлення. За таких обставин зростає суспільна небезпечність умисного ухилення від виконання податкового обов'язку та, відповідно, потреба в удосконаленні не лише механізмів юридичної відповідальності, а й комплексної системи запобігання таким кримінальним правопорушенням.

Водночас сучасна податкова злочинність зазнає суттєвих трансформацій. Цифровізація економіки, поширення електронної комерції, використання віртуальних активів, транскордонних фінансових операцій та складних схем організації господарської діяльності створюють нові можливості для приховування об'єктів оподаткування та мінімізації податкових зобов'язань протиправними способами. Це зумовлює необхідність поглибленого дослідження стану, структури та динаміки ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), особливостей осіб, які вчиняють такі кримінальні правопорушення, причин та умов їх вчинення, а також відповідності наявних превентивних механізмів сучасним криміногенним викликам.

Важливого значення набуває і порівняльно-правовий аспект проблеми. Транснаціоналізація фінансових відносин об'єктивно знижує ефективність суто національних механізмів запобігання податковій злочинності та зумовлює необхідність міжнародного обміну податковою інформацією, розвитку ризик-орієнтованого контролю, цифрового податкового адміністрування та використання сучасних аналітичних технологій. У цьому контексті дослідження зарубіжного досвіду та міжнародних стандартів має значення для визначення тих

правових, організаційних та кримінологічних інструментів, які можуть бути адаптовані до умов України.

Таким чином, актуальність обраної теми зумовлена необхідністю комплексного кримінологічного дослідження сучасних проявів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), встановлення закономірностей його детермінації та розроблення науково обґрунтованої системи запобігання з урахуванням трансформації податкової злочинності, зарубіжного досвіду, міжнародних стандартів, євроінтеграційних процесів та особливостей функціонування держави в умовах війни.

Оцінка наукового рівня дисертації і наукових публікацій здобувача.

Науковий рівень дисертації є належним та відповідає характеру поставленого наукового завдання. Робота характеризується логічною структурою, послідовністю викладення матеріалу, поєднанням кримінально-правового, кримінологічного та порівняльно-правового підходів до дослідження ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Сформульовані положення наукової новизни ґрунтуються на аналізі наукової доктрини, положень національного законодавства, зарубіжного досвіду, міжнародних стандартів, статистичних даних та матеріалів правозастосовної практики.

Зміст дисертації свідчить про здатність здобувача самостійно визначати проблемні питання досліджуваної сфери, критично оцінювати існуючі наукові підходи, систематизувати емпіричний матеріал та формулювати власні висновки і пропозиції. Наукову цінність мають положення щодо кримінологічної характеристики ухилення від сплати податків, визначення його детермінантів, класифікації способів учинення, характеристики осіб, які вчиняють відповідні кримінальні правопорушення, а також формування напрямів удосконалення системи їх запобігання. Важливою складовою роботи є порівняльно-правовий аналіз зарубіжного досвіду та визначення можливостей адаптації міжнародних стандартів до національної правової системи.

Наукові публікації здобувача відповідають основним напрямам дисертаційного дослідження та відображають його ключові результати. За темою дисертації опубліковано 5 наукових праць: три статті у наукових виданнях, включених до Переліку наукових фахових видань України, та двоє тез доповідей. У них висвітлено окремі теоретико-правові, кримінально-правові та кримінологічні аспекти ухилення від сплати податків, проблеми його запобігання, а також відповідні зарубіжні та міжнародні підходи. Тематична спрямованість публікацій кореспондує зі структурою дисертації, а викладені в них результати знайшли подальший розвиток та узагальнення в її положеннях і висновках. Вимоги до зарахування публікацій за темою дисертації передбачають, зокрема,

обґрунтування в них наукових результатів відповідно до поставленої мети та висновків.

Новизна представлених теоретичних та/або експериментальних результатів проведених здобувачем досліджень, повнота їх викладу в опублікованих працях

У дисертації пропонується ряд нових, концептуальних у теоретичному плані і важливих у практичному відношенні пропозицій, а саме:

- запропоновано внести зміни до ст. 212 КК України щодо уніфікації ключових термінів з положеннями Податкового кодексу України, визначення моменту виникнення податкового обов'язку та закріплення орієнтирів для відмежування кримінально караного ухилення від інших форм податкових правопорушень;

- запропоновано оновлений підхід до визначення безпосереднього об'єкта кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, як суспільні відносини у сфері забезпечення встановленого законом порядку оподаткування та формування дохідної частини бюджетів і державних цільових фондів; авторську класифікацію способів ухилення від сплати податків за критеріями характеру впливу на об'єкт оподаткування, механізму реалізації, рівня організації та сфери господарської діяльності; обґрунтовано необхідність удосконалення системи кваліфікуючих ознак ст. 212 КК України з урахуванням використання складних фінансових схем, транскордонних операцій, цифрових інструментів приховування доходів та організованих форм податкової злочинності;

- встановлено кореляційні зв'язки між економічними, правовими, організаційно-управлінськими, соціально-психологічними детермінантами ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), на основі чого запропоновано систему заходів запобігання цьому виду злочинності, спрямованих на зниження рівня тінізації економіки, підвищення ефективності податкового контролю, цифровізацію податкового адміністрування, формування податкової культури та підвищення рівня довіри до державних інституцій.

Ознаками наукової новизни характеризуються положення, якими удосконалено понятійно-категоріальний апарат дослідження, зокрема запропоновано уточнене визначення поняття «ухилення від сплати податків», що враховує умисний характер відповідної поведінки, способи невиконання податкового обов'язку та спрямованість дій на неправомірне зменшення податкових зобов'язань. Науковий інтерес становить також удосконалена кримінологічна класифікація ухилення від сплати податків, побудована за комплексом критеріїв, серед яких механізм учинення, рівень організації протиправної діяльності, територіальне охоплення, ступінь латентності,

використання цифрових технологій, предмет посягання та кримінологічний тип особи правопорушника.

Подальшого розвитку в дисертації набули наукові положення щодо систематизації основних напрямів дослідження ухилення від сплати податків із виокремленням кримінально-правового, кримінологічного, фінансово-правового та економіко-правового напрямів. Розвинено підходи до формування системи запобігання податковій злочинності на основі адаптації зарубіжного досвіду, що охоплює розвиток цифрового податкового адміністрування, ризик-орієнтованого контролю, застосування Big Data та штучного інтелекту для виявлення податкових ризиків, розширення міжнародного обміну податковою інформацією та вдосконалення механізмів добровільного дотримання податкового законодавства.

Окреме значення мають результати дослідження міжнародно-правових механізмів запобігання ухиленню від сплати податків, у межах якого розглянуто особливості застосування та імплементації в Україні стандартів і механізмів OECD, BEPS, CRS та FATF, визначено проблеми їх адаптації до національних правових та інституційних умов і сформульовано пропозиції щодо вдосконалення податкового адміністрування.

Рівень виконання поставленого наукового завдання, оволодіння здобувачем методологією наукової діяльності. Автор дисертації запропонував чітке визначення об'єкту, предмету та мети дослідження. Вони є зрозумілими і відповідають завданням, які були поставлені перед здобувачем. У свою чергу, завдання повністю знайшли вирішення у результатах наукового дослідження та публікаціях автора дослідження.

Автор на достатньо високому рівні опанував методологію наукової діяльності, використовуючи комплекс сучасних загальних та спеціальних методів наукового пізнання. Діалектичний метод використано як загальну методологічну основу дослідження ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як складного й динамічного соціально-правового явища. Його застосування дозволило простежити трансформацію відповідної кримінально протиправної поведінки під впливом економічних, правових, соціальних, технологічних та міжнародних процесів, а також встановити взаємозв'язок між змінами у сфері оподаткування та появою нових способів ухилення від виконання податкового обов'язку. Діалектичний підхід сприяв також розкриттю взаємозумовленості детермінантів податкової злочинності та заходів її запобігання, що дало змогу розглядати останні не ізольовано, а як складові єдиної системи запобігання відповідним кримінальним проявам.

Важливе методологічне значення мали методи аналізу та синтезу. За допомогою аналізу досліджено наукові позиції щодо поняття та правової природи ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), змісту ознак складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, способів його вчинення, кримінологічних характеристик відповідних правопорушень та осіб, які їх учиняють. Метод синтезу дозволив об'єднати одержані результати, систематизувати наявні доктринальні підходи, сформулювати авторські класифікації та визначити основні групи детермінантів податкової злочинності. Поєднання аналізу і синтезу забезпечило комплексність дослідження та сприяло формуванню цілісного уявлення про механізм ухилення від оподаткування.

Методи індукції та дедукції забезпечили логічний взаємозв'язок між емпіричним і теоретичним рівнями роботи. Індуктивний метод використано для переходу від аналізу окремих статистичних показників, матеріалів правозастосовної практики, способів учинення відповідних кримінальних правопорушень та характеристик осіб, які їх учиняють, до встановлення загальних кримінологічних тенденцій і закономірностей. Дедуктивний метод, навпаки, дав змогу конкретизувати загальні теоретичні положення у відповідних кримінально-правових та кримінологічних висновках, зокрема щодо вдосконалення ст. 212 КК України, диференціації заходів запобігання та можливостей використання зарубіжного досвіду в Україні.

Формально-юридичний метод застосовано під час дослідження нормативної основи кримінально-правової охорони суспільних відносин у сфері оподаткування. За його допомогою проаналізовано положення Конституції України, Кримінального та Податкового кодексів України, інших нормативно-правових актів, а також міжнародних документів. Цей метод дозволив з'ясувати зміст юридичних конструкцій та категорій, встановити особливості нормативного закріплення ознак кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, виявити проблеми узгодженості кримінально-правової та податково-правової термінології. На цій основі сформульовано пропозиції щодо уніфікації відповідних понять, конкретизації окремих положень кримінального законодавства та відмежування кримінально караного ухилення від інших форм порушення податкового законодавства.

Особливого значення з огляду на спрямованість дисертаційної роботи набув порівняльно-правовий метод. Його використання дозволило зіставити національні та зарубіжні підходи до запобігання ухиленню від сплати податків, виявити спільні та відмінні риси відповідних правових і організаційних механізмів, а також оцінити можливість використання позитивного зарубіжного досвіду в Україні. На основі порівняльного аналізу досліджено сучасні моделі цифрового податкового адміністрування, ризик-орієнтованого контролю, автоматизованого

аналізу податкових ризиків та міжнародного обміну інформацією. Цей метод застосовано також під час аналізу стандартів та механізмів OECD, BEPS, CRS і релевантних положень FATF та визначення можливостей їх адаптації до українських правових та інституційних умов.

Статистичний метод забезпечив емпіричне підґрунтя кримінологічної частини дослідження. Його використано для опрацювання офіційних даних Офісу Генерального прокурора, Бюро економічної безпеки України та інших компетентних органів щодо кримінальних правопорушень, передбачених ст. 212 КК України. Аналіз кількісних показників дав можливість простежити стан і динаміку відповідних кримінальних правопорушень, співвідношення зареєстрованих проваджень, повідомлень про підозру та обвинувальних актів, а також інші показники, необхідні для кримінологічної оцінки досліджуваного явища. Застосування статистичного методу сприяло виявленню тенденцій, які неможливо встановити виключно шляхом теоретичного аналізу нормативного матеріалу.

Значення результатів дисертаційного дослідження для науки та практики полягає в тому, що рекомендації та пропозиції, сформульовані авторкою дослідження, спрямовані безпосередньо на вдосконалення запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Результати дослідження надають можливість вирішення багатьох проблемних питань у сфері запобігання ухиленню від сплати податків, зборів, (обов'язкових платежів).

Теоретичне і практичне значення одержаних результатів полягають також в тому, що викладені в дисертації висновки та пропозиції роблять певний внесок як у теорію кримінального права, кримінології, так й у правозастосовну практику.

Викладене вище може бути підставою для загальної позитивної оцінки дисертації Гончаренка Артема Вадимовича «Кримінологічна характеристика та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): порівняльно-правове дослідження», як самостійного наукового дослідження з актуальної і важливої для науки і практики проблеми.

Не зупиняючись більш детально на загальній позитивній оцінці роботи в цілому, дисертація містить низку дискусійних питань, які потребують додаткової аргументації чи роз'яснення здобувачем:

1. Потребує більш ґрунтовного розкриття кримінологічної характеристики особи, яка вчиняє ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та її зв'язку із запропонованою системою запобігання. У роботі тип особи правопорушника використовується як один із критеріїв кримінологічної класифікації, однак із положень наукової новизни недостатньо простежується,

яким чином встановлені соціально-демографічні, професійно-рольові, мотиваційні та інші кримінологічно значущі характеристики трансформуються у конкретні диференційовані заходи запобігання. На наш погляд, дослідження набуло б більшої прикладної цінності за умови побудови типології осіб, які ухиляються від оподаткування, із визначенням для кожного типу характерних мотивів, способів протиправної поведінки, факторів ризику та відповідних превентивних заходів. Це дозволило б повніше реалізувати зв'язок між кримінологічною характеристикою особи та індивідуальним рівнем запобігання.

2. Окремої уваги потребує питання співвідношення превентивного потенціалу кримінальної відповідальності та механізмів добровільного дотримання податкового законодавства. З одного боку, автор обґрунтовує необхідність удосконалення кримінально-правового реагування на ухилення від сплати податків, а з іншого – розвиток механізмів добровільного податкового комплаєнсу, підвищення податкової культури та довіри до державних інституцій. Проте ці напрями ґрунтуються на різних моделях превентивного впливу – репресивно-стримувальній та стимулюючій. У зв'язку з цим доцільно було б визначити оптимальне співвідношення кримінально-правових, контрольних і стимулюючих засобів, а також критерії, за яких пріоритет має надаватися добровільному усуненню податкового порушення, а за яких – застосуванню заходів кримінально-правового характеру. Вирішення цього питання дозволило б надати запропонованій системі запобігання більшій концептуальній завершеності.

3. Заявлена адаптація системи запобігання ухиленню від сплати податків до умов воєнного стану потребує чіткішого виокремлення власне воєнно зумовлених криміногенних факторів і спеціальних заходів реагування на них. У положеннях наукової новизни воєнний стан визначається як одна з умов, у яких має здійснюватися адаптація зарубіжного досвіду, однак важливо розмежувати загальні тенденції податкової злочинності та специфічні ризики, безпосередньо породжені війною: структурні зміни економіки, релокацію підприємств, зміну господарських і логістичних зв'язків, особливі податкові режими, бюджетні дисбаланси та інші фактори. Відповідно, доцільно було б чіткіше показати, які із запропонованих заходів мають універсальний характер, а які становлять спеціальну модель запобігання податковій злочинності саме в умовах воєнного стану та подальшого відновлення України. Це посилило б самостійність відповідної складової дослідження та її практичну значущість.

Слід зазначити, що висловлені критичні зауваження не впливають на загальну позитивну оцінку дисертації та не знижують наукової й практичної значущості дисертаційного дослідження Гончаренка Артема Вадимовича.

Відсутність порушень академічної доброчесності. Дисертація Гончаренка Артема Вадимовича на тему «Кримінологічна характеристика та запобігання

ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): порівняльно-правове дослідження» написана державною мовою з дотриманням вимог наукового стилю. Дисертаційне дослідження містить посилання на використані авторкою джерела, відповідно до чинного законодавства щодо авторських прав та академічної доброчесності. Всі випадки використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідні джерела, оформлені у належний спосіб. Аналіз змісту дисертаційного дослідження та наукових публікацій, зарахованих за темою дисертації свідчить, що вимоги щодо академічної доброчесності дисертантом дотримано і робота Гончаренка А.В. є самостійним монографічним, оригінальним науковим дослідженням. Під час вивчення та аналізу дисертації, наукових публікацій авторки дослідження не виявлено фактів порушень академічної доброчесності.

ВИСНОВОК

про відповідність дисертації встановленим вимогам

1. Дисертаційна робота Гончаренка Артема Вадимовича на тему «Кримінологічна характеристика та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): порівняльно-правове дослідження», є завершеною кваліфікаційною працею, в якій отримано нові науково-обґрунтовані результати, що в сукупності розв'язують конкретне наукове завдання, яке має істотне значення для кримінального права та кримінології та вироблення науково обґрунтованих рекомендацій щодо вдосконалення відповідних положень законодавства та практики його застосування.

2. Дисертаційна робота Гончаренка Артема Вадимовича на тему «Кримінологічна характеристика та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): порівняльно-правове дослідження» за актуальністю, ступенем наукової новизни, обґрунтованістю, науковою та практичною значимістю здобутих результатів відповідає спеціальності 081 Право та 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 – Гончаренко Артем Вадимович на підставі прилюдного захисту заслуговує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Рецензент:

**Заступник директора з навчально-організаційної роботи
навчально-наукового інституту права
Державного податкового університету,
кандидат юридичних наук, доцент**

Любов ОМЕЛЬЧУК