

РЕЦЕНЗІЯ

на дисертацію Гончаренка Артема Вадимовича на тему «Кримінологічна характеристика та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): порівняльно-правове дослідження», представлену до захисту у спеціалізовану вчену раду Державного податкового університету на здобуття ступеня доктора філософії галузі знань зі спеціальності 081 Право

Вивчення поданої на рецензування дисертації дає підстави стверджувати, що автором проведено ґрунтовний правовий аналіз теми дослідження, яка є актуальною як в теоретичному, так і в прикладному плані, сформульовано низку рекомендацій, пропозицій і висновків, що становлять наукову новизну і можуть слугувати підставою для обговорення.

Ступінь актуальності обраної теми. Забезпечення належного виконання податкового обов'язку є однією з необхідних передумов фінансової стабільності, економічної безпеки та належного функціонування держави. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як один із проявів економічної злочинності завдає шкоди бюджетній і податковій системам, сприяє тінізації економічних відносин, порушує принципи добросовісної конкуренції та негативно впливає на рівень податкової дисципліни. У сучасних наукових дослідженнях також підкреслюється безпосередній зв'язок відповідних кримінальних правопорушень зі стабільністю державних фінансів та економічною безпекою.

Особливого значення проблема набуває в умовах воєнного стану, коли достатність і стабільність бюджетних надходжень безпосередньо пов'язані зі спроможністю держави фінансувати оборонні, соціальні та інші суспільно значущі потреби. Водночас необхідність забезпечення бюджетних надходжень має поєднуватися зі створенням належних умов для функціонування економіки та підтримки платників податків, що актуалізує пошук збалансованої моделі

кримінально-правового і кримінологічного реагування на податкові правопорушення.

Актуальність дослідження посилюється трансформацією способів ухилення від оподаткування під впливом цифровізації економіки, розвитку електронних фінансових інструментів, транскордонного руху капіталу та ускладнення господарських операцій. Зростання міжнародної фінансової активності та використання складних схем ухилення об'єктивно ускладнюють виявлення відповідних правопорушень і потребують удосконалення законодавства та механізмів контролю.

За таких умов недостатнім є дослідження ухилення від сплати податків виключно з позицій кримінально-правової характеристики діяння, передбаченого ст. 212 КК України. Необхідним є комплексний кримінологічний аналіз стану, структури та динаміки відповідної злочинності, особливостей осіб, які вчиняють такі кримінальні правопорушення, причин та умов їх вчинення, а також визначення взаємозв'язку між детермінантами податкової злочинності та заходами її запобігання.

Вагомого значення набуває і порівняльно-правова складова дослідження. Інтернаціоналізація економічних відносин зумовлює необхідність вивчення зарубіжного досвіду протидії податковим правопорушенням, розвитку міжнародного обміну податковою інформацією, цифрового адміністрування та ризик-орієнтованих механізмів контролю. Порівняльний аналіз дає можливість не лише встановити переваги окремих зарубіжних моделей, а й визначити межі та умови їх адаптації до української правової системи.

Отже, актуальність теми дисертації зумовлена необхідністю комплексного кримінологічного осмислення сучасного стану та тенденцій ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), поглиблення наукових положень щодо його детермінації та особи правопорушника, а також формування науково обґрунтованої системи запобігання цьому виду злочинності з урахуванням зарубіжного досвіду, міжнародних стандартів, цифровізації економічних відносин, євроінтеграційних процесів та особливостей функціонування держави в умовах воєнного стану.

Достовірність та обґрунтованість наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Обсяг опрацьованих дисертантом матеріалів свідчить про відносно високий науковий та методичний рівень проведеного дослідження, його ґрунтовність та багатоаспектність, що у значній мірі сприяло змістовності висловлених у роботі наукових положень, висновків, рекомендацій та пропозицій.

Методологічна основа, що використовувалась під час дослідження предмету дисертації, є традиційною для загальної теорії пізнання та доктрини кримінального права, кримінології і сприяла досягненню поставленої мети та завдань.

Результати дисертаційного дослідження видаються достатньо обґрунтованими, з огляду на комплексний характер дослідження.

Наукова новизна одержаних результатів визначається тим, що дисертація є одним із перших у вітчизняній юридичній науці комплексних досліджень кримінологічної характеристики та запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), на підставі якого сформульовано нові наукові положення, висновки та пропозиції.

Ознайомлення із змістом дисертації здобувача дозволяє стверджувати, що визначена у вступі мета успішно досягнута, а поставлені завдання виконані. Це знайшло відображення в основних положеннях роботи, які сформульовані авторкою особисто і характеризуються визначеною науковою новизною.

У результаті проведеного дослідження сформульовано низку положень та висновків. Положення, що висувуються на захист, вдало структуровані, є новими (оригінальними) або містять значну частку новизни.

Реалізація вказаної наукової новизни відображена у пропозиціях автора щодо вдосконалення кримінально-правових і кримінологічних засад протидії ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Зокрема, запропоновано внесення змін до ст. 212 КК України в частині узгодження її понятійно-термінологічного апарату з положеннями податкового законодавства, конкретизації моменту виникнення податкового обов'язку та визначення критеріїв відмежування кримінально караного ухилення від інших видів

податкових правопорушень. Така спрямованість пропозицій кореспондує з конструкцією ст. 212 КК України, яка пов'язує кримінальну відповідальність з умисним ухиленням та фактичним ненадходженням відповідних коштів до бюджетів чи державних цільових фондів.

Наукова новизна одержала реалізацію також у розробленні авторського підходу до визначення безпосереднього об'єкта кримінального правопорушення та класифікації способів ухилення від оподаткування, а також у пропозиціях щодо вдосконалення системи кваліфікуючих ознак відповідного діяння з урахуванням сучасних форм податкової злочинності, використання складних фінансових схем, транскордонних операцій, цифрових технологій і організованих форм протиправної діяльності.

Окремий блок авторських пропозицій стосується вдосконалення системи кримінологічного запобігання ухиленню від сплати податків. Обґрунтовано необхідність комплексного впливу на економічні, правові, організаційно-управлінські та соціально-психологічні детермінанти відповідної протиправної поведінки, розвитку цифрового податкового адміністрування, ризик-орієнтованого контролю, використання технологій Big Data та штучного інтелекту для виявлення податкових ризиків, а також удосконалення механізмів добровільного дотримання податкового законодавства.

Практичного спрямування набули й пропозиції щодо використання зарубіжного досвіду та міжнародних механізмів, зокрема розширення міжнародного обміну податковою інформацією, адаптації стандартів та інструментів OECD, BEPS, CRS і релевантних положень FATF до національних правових та інституційних умов. У сукупності сформульовані пропозиції спрямовані на формування комплексної моделі запобігання податковій злочинності, що поєднує кримінально-правові, кримінологічні, організаційні, інформаційно-аналітичні та міжнародно-правові інструменти.

Обґрунтованість наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації забезпечується цілісністю дисертаційної роботи, викладений матеріал в якій комплексно розкриває проблематику дослідження. Роботу характеризує системність підходу до вирішення поставлених завдань,

логічна побудова й аналіз причинно-наслідкових зв'язків. Всі підрозділи дисертації логічно й органічно пов'язані між собою, а кожен наступний підрозділ логічно продовжує проведене в попередньому дослідження, поглиблює наукове значення, послідовно розв'язуючи, визначені дисертантом завдання. Схвальної оцінки заслуговує використання Гончаренком А.В. широкої бази літературних джерел, обсяг проаналізованого фактичного матеріалу, нормативно-правових актів, офіційної статистичної інформації та міжнародних нормативних актів за темою дисертаційної роботи.

Висновки та рекомендації, сформульовані здобувачем, є достовірними та мають практичне значення щодо запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Повнота викладення матеріалів дисертаційного дослідження. Структура дисертації визначена предметом та зумовлена метою і завданням дослідження, відповідає логіці наукового пошуку, і відповідним вимогам.

Дисертація складається з анотації, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Дисертаційний матеріал логічно побудовано і викладено відносно виділених авторкою розділів. Робота написана державною мовою з дотриманням наукового стилю, що оптимально поєднує складові представленого дослідження.

У першому розділі «Теоретико-правові засади дослідження ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» сформовано теоретико-правове підґрунтя дослідження. Розкрито значення оподаткування як сфери кримінально-правової охорони, проаналізовано стан наукової розробленості проблематики та систематизовано основні напрями її дослідження – кримінально-правовий, кримінологічний, фінансово-правовий та економіко-правовий. Значну увагу приділено кримінально-правовій характеристиці ухилення від сплати податків, зокрема змісту об'єктивних і суб'єктивних ознак кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України. Чинна кримінально-правова конструкція пов'язує відповідальність саме з умисним ухиленням, наслідком якого є фактичне ненадходження відповідних коштів до бюджетів чи державних цільових фондів.

Саме в межах першого розділу одержали розвиток положення щодо безпосереднього об'єкта кримінального правопорушення, способів ухилення від оподаткування та критеріїв його відмежування від інших форм податкової деліктності. На основі виявлених проблем сформульовано пропозиції щодо узгодження термінології ст. 212 КК України з положеннями податкового законодавства, конкретизації моменту виникнення податкового обов'язку та вдосконалення підходів до диференціації кримінальної відповідальності. Важливим результатом цього розділу є також запропонована класифікація способів ухилення від сплати податків за характером впливу на об'єкт оподаткування, механізмом реалізації, рівнем організації та сферою господарської діяльності.

У другому розділі «Окремі елементи кримінологічної характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» дослідження переходить від кримінально-правового до власне кримінологічного рівня. На підставі статистичних та інших емпіричних матеріалів проаналізовано стан, структуру й динаміку відповідної кримінальної протиправності, що дозволило виявити основні тенденції її розвитку та особливості прояву в сучасних соціально-економічних умовах.

Окрему увагу в цьому розділі приділено кримінологічній характеристиці осіб, які вчиняють ухилення від сплати податків. На основі досліджених ознак визначено особливості відповідної протиправної поведінки та запропоновано підходи до кримінологічної типологізації таких осіб. Це має не лише теоретичне, а й превентивне значення, оскільки дозволяє диференціювати заходи запобігання залежно від характеристик суб'єктів та механізмів їх протиправної діяльності.

Важливим результатом другого розділу є систематизація детермінантів податкової злочинності. Автором виокремлено економічні, правові, організаційно-управлінські та соціально-психологічні чинники, досліджено характер їх взаємодії та вплив на формування протиправної податкової поведінки. У цьому контексті обґрунтовано, що ефективне запобігання ухиленню від сплати податків не може зводитися виключно до посилення

кримінальної відповідальності, а має передбачати комплексний вплив на причини та умови відповідної кримінальної протиправності.

У третьому розділі «Порівняльно-правовий аналіз запобігання ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та можливість впровадження в Україні» положення, сформовані в попередніх розділах, набувають переважно прикладного характеру. Насамперед проаналізовано систему запобігання ухиленню від сплати податків в Україні в умовах війни та визначено проблеми функціонування її окремих елементів.

Важливе місце відведено дослідженню зарубіжного досвіду, що дозволило зіставити різні підходи до організації податкового контролю та запобігання податковим правопорушенням і визначити інструменти, потенційно придатні для адаптації в Україні. На цій основі обґрунтовано перспективність розвитку цифрового податкового адміністрування, ризик-орієнтованого контролю, аналітичного відбору ризикових платників, використання Big Data та технологій штучного інтелекту, а також подальшої автоматизації податкових процедур.

Зауваження щодо оформлення та змісту дисертації. Загалом позитивно оцінюючи науково-теоретичну і практичну значимість дисертації А.В. Гончаренка, її наукову новизну, можливість використання пропозицій і рекомендацій дисертанта для вдосконалення чинного законодавства та практики його застосування, необхідно відзначити, що вона не позбавлена окремих зауважень, оскільки деякі положення мають спірний характер та потребують додаткової аргументації в подальших наукових дослідженнях або дискусії під час публічного захисту, зокрема:

1. Потребує додаткового обґрунтування запропоноване визначення моменту виникнення податкового обов'язку саме в контексті кримінальної відповідальності за ст. 212 КК України. Податковий обов'язок є комплексною категорією та охоплює обчислення, декларування і сплату податку, тоді як для кримінально-правової оцінки принципового значення набуває встановлення моменту, з якого несплата належної суми за наявності інших ознак може набувати характеру закінченого кримінального правопорушення. У зв'язку з цим доцільно чіткіше розмежувати момент виникнення податкового обов'язку, строк

його виконання та момент закінчення кримінально караного ухилення. Така конкретизація має істотне значення для кваліфікації діяння, встановлення спрямованості умислу та відмежування закінченого кримінального правопорушення від поведінки, яка перебуває виключно у площині податково-правових відносин.

2. У положеннях наукової новизни недостатньо відображено проблему інституційного забезпечення запропонованої системи запобігання ухиленню від сплати податків. Автором обґрунтовано широкий комплекс перспективних заходів – від цифровізації податкового адміністрування та ризик-орієнтованого контролю до міжнародного інформаційного обміну, застосування штучного інтелекту та мінімізації корупційних ризиків. Проте результативність такої системи значною мірою залежить від чіткого розподілу компетенції та належної взаємодії між органами податкового контролю, Бюро економічної безпеки України, органами прокуратури, Державною службою фінансового моніторингу та іншими суб'єктами. Тому дослідження виграло б від формування авторської моделі суб'єктів запобігання податковій злочинності із визначенням їх функцій, форм інформаційної взаємодії, меж компетенції та механізмів усунення можливого дублювання повноважень.

3. Запропоновані напрями використання Big Data та штучного інтелекту для аналітичного відбору ризикових платників потребують більш повного розгляду правових меж їх застосування. Використання алгоритмічних моделей у податковому контролі здатне підвищити ефективність виявлення ризикових операцій, однак одночасно породжує питання щодо прозорості критеріїв ризику, можливості перевірки алгоритмічного рішення, захисту персональних і податкових даних, недопущення дискримінаційного профілювання та забезпечення можливості оскарження рішень, прийнятих на підставі автоматизованого аналізу. Тому поряд із обґрунтуванням технологічних переваг доцільно було б запропонувати систему правових гарантій застосування алгоритмічних технологій у податковому адмініструванні та запобіганні податковій злочинності, що забезпечило б баланс між ефективністю державного контролю та захистом прав платників податків.

Поряд з тим, необхідно зазначити, що наведені критичні зауваження і рекомендації стосуються дискусійних питань і в цілому не впливають на загальну позитивну оцінку дисертації, яка має науково-теоретичне і практичне значення і містить наукові положення, що являють нові підходи до вирішення конкретного наукового завдання і сприяють удосконаленню кримінального процесуального законодавства та правозастосовної практики.

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, 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 3 квітня 2019 р. № 283), 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» (Постанова Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 р. № 44), 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:

Доцент кафедри кримінального права та процесу
Державного податкового університету,
кандидат юридичних наук, доцент

Ольга ПАВЛЮХ